

Effectieve rechtsbescherming uit eigen doos

mr. J. Kanters¹

In deze notitie reageer ik op de pre-consultatie van de beleidsrichting Direct Aanpassen van het Ministerie van Financiën (Directie Directe Belastingen & Toeslagen). Ik onderschrijf de aanleiding voor de overwogen aanpassingen maar vrees dat met de aanpassingen een verkeerde weg wordt ingeslagen. Daarbij roep ik het Ministerie van Financiën met klem op om de voorstellen beter te onderbouwen vanuit de gepropageerde doelstellingen en de potentiële impact van de voorstellen te kwantificeren.

Ik richt mij hierna – gelet op de met de beleidsrichting nagestreefde doelen – in de eerste plaats op de gevolgen voor particulieren in de inkomstenbelasting.

1 Inleiding

Het project Direct Aanpassen beantwoordt een breed gedragen behoefte aan een herziening van het heffingssysteem van de aanslagbelastingen. Het is evident dat de Belastingdienst niet in staat is om de >30 miljoen aangiftes die zij jaarlijks ontvangt, aan een zorgvuldige toets te onderwerpen.² Dit is echter wel hoe het aanslagproces wettelijk is geregeld: de inspecteur beoordeelt de aangifte en stelt, na een beoordeling van het dossier, een aanslag vast. Indien later blijkt dat de aanslag een fout bevat, kan de inspecteur deze enkel corrigeren indien de correctie wordt gebaseerd op nieuwe informatie (een nieuw feit).

De huidige heffingssystematiek is gebaseerd op een afweging van verschillende rechtsbeginselen, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtshandhavingsbeginsel.³ Enerzijds moet een belastingplichtige erop kunnen vertrouwen dat de aanslag zorgvuldig is vastgesteld. Anderzijds moet de volgens de belastingwet verschuldigde belasting worden afgedragen en moet het mogelijk zijn om fouten te herstellen. Een effectieve rechtshandhaving bevordert tevens de gelijkheid en belastingmoraal doordat men niet per toeval aan zijn belastingplicht ontkomt.

De wetgeving en aanpalende jurisprudentie die uit deze belangenafweging voortvloeit, is slecht geëquipeerd voor de huidige realiteit. Dit blijkt reeds uit het feit dat het in geen geval mogelijk is voor de Belastingdienst om iedere aangifte te bekijken, laat staan feitelijk en juridisch te toetsen. Het is daarom noodzakelijk om een deel van de ingediende aangiftes automatisch over te nemen in een belastingaanslag.⁴ Deze realiteit

¹ Associate bij Lubbers, Boer & Douma in Den Haag.

² Volgens het [jaarplan 2024 van de Belastingdienst](#) gaat het om 8,4 miljoen aangiftes van burgers en 23,3 miljoen aangiftes van MKB-bedrijven.

³ J.L.M. Gribnau, 'Navordering als resultaat van geschreven en ongeschreven recht', WFR 1997/1377.

⁴ Zie A.H. Bomer, R. Hein, M.B.A. van Hout & R. Russo, *Belastingrecht en technologie* (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, hoofdstuk II.3 en II.4. Zie over de formeelrechtelijke gevolgen van het selectieproces hoofdstuk III van het hiervoor genoemde boek van Bomer c.s. en [J. Kanters \(2021\), *Selectie op wiens risico*, masterscriptie Tilburg University.](#)

is een legitieme aanleiding om de belangen van rechtszekerheid en rechtshandhaving opnieuw af te wegen.

2 Algemene indruk

Met name voor particulieren, kan in het overwogen voorstel niet van een gebalanceerde afweging worden gesproken. Het voorstel leidt tot een significante verschuiving van het evenwicht tussen rechtszekerheid en rechtshandhaving, waarbij de belastingplichtige aan het kortste einde trekt (zie nader onderdeel 3). Daarnaast komen niet alle doelstellingen van de beleidsrichting even sterk naar voren in de voorstellen, waarbij met name de belangen van de belastingplichtige slecht uit de verf komen (zie nader onderdeel 4).

Het is begrijpelijk dat het Ministerie meent dat de huidige wettelijke regeling slecht aansluit op de praktijk en de realiteit van vandaag. Daarnaast is het legitiem dat we misschien een nieuwe balans moeten zoeken tussen rechtszekerheid en rechtshandhaving bij de aanslagbelastingen. Deze beginselen moeten echter wel altijd met elkaar in balans zijn: het belang van de schatkist rechtvaardigt niet dat individuele belastingplichtigen altijd de rekening krijgen gepresenteerd van een onzorgvuldige aanslagregeling. Gelet op de sterke vermindering van de rechtszekerheid die van de onderhavige voorstellen uitgaat, meen ik dat deze balans uit het zicht raakt.

Een meer zuivere heroverweging van de balans tussen de belangen van de schatkist en van individuele belastingplichtige kan inderdaad uitmonden in een verschuiving van die balans zoals wordt overwogen in de beleidsnota. Zelfs in dat geval is het mijns onjuist en ongepast om die verschuiving te presenteren als een verbetering van de (effectieve) rechtsbescherming. Zo veel aandacht als de verbetering van effectieve rechtsbescherming krijgt in de politiek, van adviescommissies en zelfs in de beleidsnota zelf, zo weinig is dit streven daadwerkelijk terug te zien in de overwogen voorstellen. Er zijn legio mogelijkheden om de effectieve rechtsbescherming te verbeteren, waarvan een aantal in mijn beschouwingen hierna worden besproken. Wie zich voorneemt om enkel dit doel te bereiken, zou mijns inziens nooit bij de voorstellen in de beleidsnota belanden. Het is immers geen verbetering als de rechtsbescherming gelijktijdig op andere punten wordt gekort – dan is het niet meer dan een sigaar uit eigen doos.

Hierna geeft ik een beschouwing van de impact van de voorstellen in de beleidsnota voor de rechtsbescherming (onderdeel 3) en toets ik de doelstellingen van de beleidsnota (onderdeel 4). In onderdeel 5 reageer ik afzonderlijk op de vragen met betrekking tot de beleidskeuzes.

3 Beschouwing effect op rechtsbescherming

Ik lees in de beleidsrichting de volgende wijzigingen voor de correctie van fouten in aangiftes en aanslagen:

- Tot drie jaar na het belastingtijdvak kan de belastingplichtige verzoeken om herziening en bij afwijzing rechtsmiddelen instellen. De inspecteur kan in die periode de belastingaanslag ook ambtshalve herzien.

- Indien een verzoek om herziening wordt afgewezen, kan bezwaar en beroep worden ingesteld. Zodoende wordt een stap toegevoegd voorafgaand aan bezwaar en beroep. Na de herzieningstermijn is bezwaar en beroep niet meer mogelijk.
- Indien de aanslag wordt opgelegd richting het einde van de aanslagtermijn – die ook drie jaar is – wordt de herzieningstermijn zodanig verlengd dat deze duurt tot ten minste zes maanden na de aanslag.
- De termijn om te reageren op de aanslag met een volwaardige procedure wordt aldus verlengd van zes weken na de aanslag tot drie jaar na het belastingtijdvak (of ten minste zes maanden na de aanslag).
- Nieuwe jurisprudentie kan mogelijk niet in alle gevallen leiden tot herziening.⁵
- De inspecteur kan in de herzieningsperiode de aanslag verhogen zonder nieuw feit. Deze periode is twee jaar korter dan de huidige navorderingstermijn maar vereist geen nieuw feit.
- Na de herzieningstermijn kan in bijzondere gevallen tot acht jaar na het belastingtijdvak een navorderingsaanslag worden opgelegd. Eén voorgesteld bijzonder geval is een kwade trouw. De navorderingsgronden moeten nader worden ingevuld.⁶ Deze navorderingstermijn is drie jaar langer dan de huidige navorderingstermijn; in het geval van kwade trouw is het nieuwe feit thans overigens ook niet vereist. De huidige verlengde navorderingstermijn van 12 jaar voor buitenlands inkomen verval.
- De mogelijkheid van ambtshalve vermindering verval.

Ik voorzie dat particulieren in een zeer beperkt aantal gevallen hun effectieve rechtsbescherming zien verbeteren, terwijl in veel meer gevallen de correctiemogelijkheid van de inspecteur wordt verruimd. Deze hypothese motiveer ik hierna door afzonderlijk te kijken naar juridische en feitelijke gronden voor herziening van de aanslag.

3.1 Juridische correctiegronden

Het is denkbaar dat een aanslag achteraf te hoog of te laag blijkt door een verkeerde toepassing van het recht (althans in de opvatting van de belastingplichtige of inspecteur). Hierbij denk ik aan de kwalificatie van een inkomens- of vermogensbestanddeel of de verkeerde toepassing van een wettelijke regeling. De belastingplichtige kan dergelijke fouten laten herstellen door bezwaar en beroep of anderszins ambtshalve vermindering. De inspecteur kan een navorderingsaanslag opleggen.

⁵ Het is niet duidelijk of wordt getornd aan de mogelijkheid om nieuwe jurisprudentie te betrekken in bezwaar- en beroepsprocedures. Zo niet, dan heeft de overwogen beperking op herziening weinig effect.

⁶ Een van de voorbeelden van overwogen gronden, de navordering bij absoluut of relatief omvangrijke fouten, doet denken aan de geobjectieerde kenbare fout van art. 16 lid 2 onderdeel c, laatste bijzin, AWR. Als de aanslag ten minste 30% afwijkt van de materiële belastingschuld, kan de inspecteur thans tot twee jaar na de aanslag navorderen zonder nieuw feit (tenzij sprake is van een beoordelingsfout, zie HR 15 juni 2018, 17/01894, BNB 2018/147).

3.1.1 Correctie in het voordeel van de belastingplichtige

Ondanks het grote verschil tussen de termijnen van bezwaar en ambtshalve vermindering, is mijn stelling dat de zes-wekentermijn voor juridische correctiegronden niet bezwaarlijk is voor de belastingplichtige. De ervaren fout in de aanslag kan zijn veroorzaakt door de belastingplichtige zelf in zijn aangifte of door een afwijking van die aangifte door de inspecteur. In beide gevallen weet de belastingplichtige bij het ontvangen van de aanslag dat er een juridische correctiegrond is en dat hij bezwaar in moet stellen.

Indien het bezwaarlijk is om binnen zes weken een voldragen bezwaarschrift in te dienen, kan de belastingplichtige volstaan met een pro-forma bezwaarschrift, waarna de inspecteur een nadere termijn stelt voor de motivering en daarvoor op verzoek doorgaans ruimhartig nader uitstel verleent. In het kader van de in de beleidsnota geuite zorgen over het doelvermogen van burgers, wijs ik erop dat de belanghebbende kan volstaan met een simpel briefje of mailtje waarna het initiatief bij de inspecteur ligt om de vereiste motivering te vragen. Het is vaste jurisprudentie dat een bericht van de belastingplichtige aan de Belastingdienst, waarin ongenoegen over de aanslag wordt geuit, al snel moet worden aangemerkt als bezwaarschrift.⁷ Het voorgaande houdt mijns inziens reeds in grote mate rekening met het doelvermogen van belastingplichtigen. Door meer bekendheid met of codificatie van deze praktijk kan wellicht nog grote winst worden behaald.

Mijn stelling is dat deze juridische correctiegronden bij de belastingplichtige niet of nauwelijks aan het licht komen na de bezwaartermijn. Voor die gevallen staat bovendien nog de mogelijkheid van ambtshalve vermindering open. Toegegeven, de belastingplichtige staat bij ambtshalve vermindering voor een zware bewijslast, aangezien de inspecteur ‘achterover kan leunen’. De belastingplichtige dient de inspecteur te overtuigen van zijn gelijk. Dit is anders in bezwaar en beroep, waarin de inspecteur wordt geacht zijn eigen besluit te heroverwegen en zijn beslissing ten volle kan worden getoetst door een rechter. Wanneer het juridische punt een geschilpunt is, zal ambtshalve vermindering de belastingplichtige misschien niet baten. Voor duidelijke fouten kan deze procedure wel slagen.

Voor de inkomstenbelasting geldt thans de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de afwijzing van het verzoek om ambtshalve vermindering. Zodoende heeft de belastingplichtige vijf jaar na het belastingtijdvak een rechtsingang om onjuistheden te laten herstellen. Dat wordt drie jaar. De inspecteur gaat niet over tot ambtshalve vermindering op grond van nieuwe jurisprudentie – een beperking die eveneens wordt overwogen voor de herzieningsprocedure, zodat dit aspect vermoedelijk niet compenseert.

Als het toch wel (beperkt) mogelijk wordt om bij herziening een beroep te doen op nieuwe jurisprudentie, is dat een verbetering ten opzichte van ambtshalve vermindering.

⁷ Hoge Raad 20 juli 1999, nr. 34422, BNB 1999/438, Hoge Raad 16 januari 2009, nr. 07/10184, BNB 2009/69 en Hoge Raad 6 oktober 2017, nr. 17/02556, BNB 2017/218.

Dit is echter zeer onzeker, waardoor het voor deze reactie niet verstandig is over de uitkomst en de impact daarvan te speculeren.

Samenvattend heeft de belastingplichtige volgens mij in zeer beperkte gevallen belang bij de herzieningsperiode, terwijl de periode voor herstel van fouten in de aanslag wordt verkort van vijf tot drie jaar. Het lijkt me daarom verstandig dat het Ministerie van Financiën nader kijkt naar de situaties waarin de onderhavige voorstellen een netto verbetering van de effectieve rechtsbescherming oplevert en die situaties kwantificeert.

3.1.2 Correctie in het nadeel van de belastingplichtige

Aan de zijde van de inspecteur, wordt de termijn voor correcties ingekort (behalve voor de nader te bepalen navorderingsgronden) maar hij wordt bevrijd van het nieuw-feitvereiste voor navordering. Dit vereiste waarborgt een min of meer zorgvuldige aanslagregeling door de inspecteur en beschermt de belastingplichtige tegen ambtelijke verzuimen.

Met Direct Aanpassen kan de inspecteur op elke grond de aanslag herzien en wordt hij daarin enkel beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Hoewel de belastingrechter naar verwachting inderdaad nieuwe betekenis zal toekennen aan de abbb's, blijft de belastingplichtige tijdens het uitkristalliseren van de jurisprudentie in onzekerheid over zijn rechtsbescherming door deze beginselen.

De termijn voor correcties wordt ingekort van vijf naar drie jaar, behalve wanneer sprake is van kwade trouw (en mogelijk andere bijzondere navorderingsgronden). Dit is duidelijk een verbetering van de rechtsbescherming. Bovendien betekent deze beperking dat correcties altijd maximaal drie jaar terug gaan.

Zelfs wanneer de bijzondere navorderingsgronden beperkt blijven tot de nu genoemde kwade trouw van de belastingplichtige (een situatie waarin de belastingplichtige mijns inziens terecht geen enkele zekerheid mag ontlenen aan de aanslag), zijn de wijzigingen per saldo voordeliger voor de inspecteur. Het nieuw-feitvereiste is in de praktijk immers een vele malen grotere hobbel voor de inspecteur dan de bezwaartermijn voor de belastingplichtige. Deze balans zal nog verder doorslaan indien de bijzondere navorderingsgronden worden uitgebreid.

3.2 Feitelijke correctiegronden

Met een feitelijke correctiegrond bedoel ik dat een post in de aangifte voor een verkeerd bedrag is opgevoerd – te hoog of te laag. De belastingplichtige kan wederom een correctie aan laten brengen door middel van bezwaar of ambtshalve vermindering en de inspecteur kan de belasting navorderen.

3.2.1 Correctie in het voordeel van de belastingplichtige

Anders dan hiervoor in het kader van juridische correctiegronden, zie ik in hoe de bezwaartermijn mogelijk te kort is voor de belastingplichtige. Aangezien de aanslag geen kopie van de gegevens in de aangifte bevat (enkel de totaalposten), en de inspecteur nimmer ongemerkt op feitelijke gronden afwijkt van de aangifte, zal een onjuist bedrag in de aanslag als gevolg van een foutieve aangifte mogelijk lang onopgemerkt blijven. In dit

kader is het prettig dat de belastingplichtige langer de tijd krijgt om de aanslag te laten herzien en eventueel daarbij bezwaar in kan stellen.

De vraag is echter of de burger hiermee geholpen is ten opzichte van de huidige situatie: het is mijns inziens onbestaanbaar dat een feitelijke onjuistheid in de aanslag niet met succes kan worden hersteld met een verzoek om ambtshalve vermindering. In het zeldzame geval dat dit niet kan, zal herziening ook niet baten. De correcte cijfers zullen altijd blijken uit stukken of berekeningen en die zijn wel of niet voorhanden. Als ze er zijn, zal de inspecteur herzien of ambtshalve verminderen. Als de stukken er niet zijn, zal de inspecteur niet overgaan tot ambtshalve vermindering noch herzien (en bezwaar na herziening zal ook niet baten).

Het feit dat een (mogelijk beperkt) beroep op nieuwe jurisprudentie wel mogelijk wordt bij herziening (hetgeen thans niet kan bij ambtshalve vermindering), is niet van belang voor feitelijke correcties.

Kortom: herziening werkt voor feitelijke correcties hetzelfde als de huidige procedure van ambtshalve vermindering. De mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de afwijzing van herziening staat tevens open tegen de weigering van ambtshalve vermindering maar de termijn voor herziening is twee jaar korter dan de termijn voor ambtshalve vermindering. Wederom vraag ik mij dus af in hoeveel gevallen de voorstellen een verbetering van de effectieve rechtsbescherming opleveren.

3.2.2 Correctie in het nadeel van de belastingplichtige

Ook voor feitelijke onjuistheden in de aanslag kan de inspecteur thans een navorderingsaanslag opleggen. Daarvoor is nodig dat de inspecteur een nieuw feit heeft of dat sprake is van een kenbare fout in de aanslag. De eis van een nieuw feit betekent dat feitelijke correcties niet mogelijk zijn als de inspecteur de feitelijke onjuistheid in de aangifte kende of had moeten kennen. Het overnemen van dergelijke fouten in de aanslag is een ambtelijk verzuim dat navordering verhindert. In de tijdperk waarin de Belastingdienst de meeste aangiftes automatisch omzet in een aanslag, ligt een groot risico op dergelijke ambtelijke verzuimen op de loer.⁸ Hoewel in veel gevallen sprake kan zijn van een kenbare fout in de zin van artikel 16 lid 2 onderdeel c AWR, werkt het nieuwfeitvereiste in elk geval beperkend voor de inspecteur.

De beperkingen op de navorderingsbevoegdheid uit artikel 16 AWR verdwijnen volledig onder Direct Aanpassen. De inspecteur kan drie jaar onbeperkt navorderen – zelfs op basis van informatie die al bekend was bij het opleggen van de aanslag. Hij wordt enkel beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

In ruil voor de onbeperkte correctiemogelijkheid gedurende de herzieningstermijn, wordt de termijn voor dergelijke correcties ingekort van vijf naar drie jaar. Gelet op de grote vrijheid voor de inspecteur om te corrigeren, is deze termijn nog altijd erg lang. De belastingplichtige kan geen enkele zekerheid ontlenen aan de aanslag en kan nog drie jaar geconfronteerd worden met herziening van fouten die bij iedere summiere controle

⁸ HR 15 juni 2018, 17/01894, BNB 2018/147 en HR 18 maart 2022, nr. 20/01121, BNB 2022/73.

reeds bij de aanslagregeling waren ontdekt en gecorrigeerd (in welk geval thans sprake was geweest van een ambtelijk verzuim dat navordering verhindert).

Tevens vervalt de verlengde navorderingstermijn voor buitenlands inkomen. In de woorden van Poelmann en Baron is de praktijk daarmee “in één klap verlost van de voortvarendheidstoets.”⁹ Hoewel de inspecteur zijn navorderingsbevoegdheid ontegenzeggelijk ziet slinken, hebben de lastige discussies waarvan de praktijk wordt verlost geleid tot strenge jurisprudentie (over de kwalificatie als buitenlands inkomen¹⁰ en de EU-rechtelijke voortvarendheidseis¹¹) waarmee de verlengde navorderingstermijn veel van zijn slagkracht is verloren. De afschaffing van deze verlenging legt daarom betrekkelijk weinig gewicht in de schaal.

4 Doelstelling van de beleidsrichting

De beleidsrichting heeft de volgende doelstellingen:

1. Het bieden van meer praktische rechtsbescherming
2. Het verminderen van het beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen
3. Een uitvoerbare en correcte belastingheffing door de Belastingdienst
4. Het bewaken van het belang van de schatkist

Het belang van alle vier de doelstellingen is evident en het is verstandig dat deze belangen tegen elkaar worden afgewogen. De doelstellingen kennen namelijk een duidelijke tweedeling: de eerste twee dienen het belang van de burger en de laatste twee dienen het belang van de overheid. Daarbij kan van beide koppels worden gezegd dat de twee doelstellingen enigszins in elkaars verlengde liggen: praktische rechtsbescherming behelst mijns inziens dat rekening wordt gehouden met doenvermogen en een uitvoerbare en correcte belastingheffing is evident in het belang van de schatkist. Ik zal de doelstellingen dan ook als koppels nader bespreken.

4.1 Praktische rechtsbescherming en rekening houden met doenvermogen

De beleidsrichting geeft in onderdeel 3.2.1 een goede uitleg van het belang van praktische rechtsbescherming. Ik plaats echter vraagtekens bij de manier waarop deze doelstelling in het voorstel is uitgewerkt. Het verbeteren van de praktische rechtsbescherming wordt concreet gemaakt aan de hand van twee verbeterpunten: (1) deformalisering van procedures en (2) verlenging van de termijn voor een volledige toetsing.

⁹ E. Poelmann en J.D. Baron, ‘Een nieuw formeelrechtelijk heffingssysteem: direct aanpassen’, TFB 2024/16, onderdeel 3.2.

¹⁰ Zie o.a. HR 16 maart 2018, nr. 17/01663, BNB 2018/87.

¹¹ HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 (X en E.H.A.) en C-157/08 (Passenheim-Van Schoot), BNB 2009/222. Zie ook HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, BNB 2014/137 en Hof Den Haag 23 februari 2023, BK-22/00649, V-N 2023/27.20.

4.1.1 Deformalisering

Uit het rapport Burgers beter beschermd volgt inderdaad een roep om deformalisering (citaat zonder voetnoten):¹²

“Verder is meer deformalisering belangrijk. Een bezwaarprocedure zou niet nodig moeten zijn als het slechts gaat om een kleine correctie van gegevens. Veel bezwaren gaan over herstel van bepaalde gegevens die niet volledig of soms zelfs geheel onjuist zijn. Als dat het geval is, zal dat meestal noch door de Belastingdienst noch door de bezwaarmaker worden betwist. Door de mogelijkheid te bieden deze gegevens zonder bezwaar te corrigeren, kan met een veel lichtere vorm van rechtsbescherming worden volstaan. Informeel correcties doorvoeren mag er natuurlijk niet toe leiden dat uitholling van de rechtsbescherming van burgers plaatsvindt. De mogelijkheid voor een formele procedure, met alle waarborgen van dien, moet daarnaast (ter keuze van de burger) altijd mogelijk blijven.”

De voorstellen onder Direct Aanpassen dienen het belang van deformalisering (naar ik begrijp) doordat burgers de aanslag eenvoudig kunnen laten herzien. Wanneer het nodig is, kan een formele procedure worden gestart. Zoals ik heb betoogd in onderdeel 3 wordt (in weerwil van het citaat uit het rapport) met deze wijziging echter wel degelijk getornd aan de rechtsbescherming. Bovendien is de invoering van herziening helemaal niet nodig om deformalisering te bereiken. Het gaat in het rapport om wijzigingen die in de praktijk helemaal niet tot een geschil leiden. Deze wijzigingen kunnen ook binnen het huidige systeem van bezwaar en ambtshalve vermindering vereenvoudigd worden afgedaan door het bezwaar gegrond te verklaren of het verzoek om ambtshalve vermindering in te willigen, beide zonder nadere procedures. De formaliteiten van een bezwaarprocedure zijn immers niet of nauwelijks aan de orde als volledig aan het bezwaar tegemoet wordt gekomen. Een hoorzitting hoeft bijvoorbeeld niet gehouden te worden (art. 7:3 onderdeel e Awb). Ook het opvragen van de nodige informatie voor een eenvoudige correctie kan in voorkomende gevallen informeler worden opgevraagd met het oog op het snel en informeel gegrond verklaren van het bezwaar. Overigens is ambtshalve vermindering evengoed een ‘formele’ procedure. Het lijkt kortom een vals dilemma dat de procedure enkel kan worden gedeformaliseerd door een met minder waarborgen omkleed rechtsmiddel te bieden.

Een uitstekend voorbeeld van deformalisering is de mogelijkheid om een nieuwe aangifte in te dienen, zelfs als de aanslag al opgelegd is. Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad werd zo’n nieuwe aangifte voorheen aangemerkt als bezwaarschrift indien deze binnen de bezwaartermijn wordt opgevat en anders als verzoek om ambtshalve vermindering.¹³ De Belastingdienst vond bezwaar een ‘te zware procedure’ (zie hiervoor) en ging vanaf 2017 dergelijke nieuwe aangiftes aanmerken als verzoek om ambtshalve vermindering aanmerken.¹⁴

¹² Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1, p. 117.

¹³ HR 10 januari 1990, nr. 26235, BNB 1990/258 en HR 2 december 1992, nr. 27590, BNB 1993/91.

¹⁴ Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 31066, nr. 355, pagina 14.

De Rechtbank Zeeland-West-Brabant kraakte dit nieuwe beleid (in een uitspraak die overigens bijzonder begrijpelijk is verwoord – nog een goed voorbeeld van deformalisering).¹⁵ Daarop is het nieuwe beleid gecodificeerd in art. 9.6 Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2024.¹⁶ De tweede aangifte *binnen de bezwaartermijn* (!) wordt nu aangemerkt als verzoek om ambtshalve vermindering.

Zoals hiervoor overwogen past het versoberen van de juridische status van een tweede aangifte niet bij de doelstelling om meer oog te hebben voor praktische rechtsbescherming en het doelvermogen van burgers. De procedure van bezwaar biedt immers in alle gevallen meer rechtsbescherming. Gelet op het voorgaande, kan ik mij niet aan de indruk onttrekken dat deze vorm van ‘deformaliseren’ vooral de belangen van de inspecteur dient.

4.1.2 Volledige toetsing

Particulieren genieten thans een relatief hoog niveau van rechtsbescherming ten opzichte van lichamen doordat de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering in de inkomstenbelasting een voor bezwaar vatbare beschikking is. Het beleid van de staatssecretaris is bovendien dat een ambtshalve vermindering moet plaatsvinden indien de belastingplichtige hierom verzoekt en daarvoor redelijkerwijs in aanmerking komt.¹⁷

De beperkingen op de toewijzing van deze verzoeken, zoals wanneer deze zijn gegrond op nieuwe jurisprudentie of beleid, zijn mijns inziens niet erg bezwaarlijk. De uitzondering voor nieuwe jurisprudentie staat momenteel bijzonder in de belangstelling door het Kerstarrest van de Hoge Raad inzake box 3, waarbij de beperking voor nieuwe jurisprudentie als onrechtvaardig werd ervaren. Ik constateer echter dat deze maatschappelijke ophef betrekkelijk uniek is. Hoewel het Kerstarrest onlangs een broertje heeft gekregen, is het uniek dat de Hoge Raad een heffingsregime als geheel afkeurt. Het gepaste antwoord op deze jurisprudentie is dat wordt voorkomen dat de Hoge Raad ooit weer aanleiding vindt om een heffingsregime zo streng af te keuren. Direct Aanpassen gooit daarentegen de baby met het badwater weg: omdat de uitzondering voor nieuwe jurisprudentie als knellend wordt ervaren, wordt de hele procedure van ambtshalve vermindering afgeschaft. Het lijkt mij zeer onverstandig om dergelijke ingrijpende wijzigingen te baseren op een incident, hoe groot de impact daarvan ook was.

Tot slot overweeg ik in het kader van effectieve rechtsbescherming dat de herzieningsprocedure een extra stap toevoegt aan de keten van rechtsmiddelen. De route naar de Hoge Raad is al lang en wordt hiermee nog langer. Ik geef het Ministerie daarom in overweging om mogelijk te maken dat onmiddellijk een bezwaarschrift wordt ingediend – ook zonder toestemming van de inspecteur zoals is vereist voor prorogatie.

¹⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 november 2020, nr. BRE 20/7750, NLF 2020/2722. Zie ook Hof Den Bosch 25 mei 2022, 21/00447, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688, NLF 2022/1219.

¹⁶ Ingevoerd in de Wet tijdelijke regeling herzien aangifte. Zie ook de noot van Nick van den Hoek in NLFiscaal bij het wetsvoorstel: NLFs 2023/0130.

¹⁷ Zie paragraaf 23 lid 7 Besluit fiscaal bestuursrecht.

4.2 Uitvoerbare en correcte belastingheffing ten behoeve van de schatkist

Tot nu toe heb ik vooral stilgestaan met de bedreigingen die mijns inziens van het overwogen voorstel uitgaan voor de rechtsbescherming van burgers. Uiteraard moet daarbij altijd worden bedacht dat beperkingen op de mogelijkheid van de inspecteur om een juiste belastingaanslag op te leggen uiteindelijk leiden tot lagere belastinginkomsten. De voorstellen van Direct Aanpassen, waaronder met name de herzieningsperiode zonder nieuw-feitvereiste, verruimen de bevoegdheid van de inspecteur om een te lage aanslag te corrigeren wanneer te weinig belasting is betaald. Dit is zonder meer een positieve ontwikkeling.

In de beleidsnota wordt ingegaan op het onderscheid tussen aangiftebelastingen en aanslagbelastingen (pagina 20). Terecht wordt opgemerkt dat het verschil tussen aangiftebelastingen en aanslagbelastingen kleiner wordt. Daarbij wordt vermeld dat verschillen blijven bestaan, zoals verplichtingen voor de belastingplichtige om te lage belastingheffing uit eigen beweging te corrigeren. Met een volledige omzetting naar een aangiftebelasting “zouden taken in het kader van de verantwoordelijkheid voor een juiste belastingheffing geheel bij de belastingplichtige worden neergelegd.”

Los van de correctieverplichting, lijkt het verschil met de aangiftebelastingen echter volledig te vervagen: de aangifte van de belastingplichtige is leidend en correcties door de inspecteur worden in beide systemen enkel beperkt door de tijd. Hoewel de belastingschuld onder Direct Aanpassen nog steeds wordt geformaliseerd door een aanslag, heeft de Belastingdienst na invoering van Direct Aanpassen geen prikkel om dat op een zorgvuldige manier te doen. In theorie kan iedere aangifte straks onmiddellijk en geautomatiseerd worden overgenomen in een aanslag, waarna nog drie jaar kan worden gekeken of de aangifte niet toch fouten bevat.

Deze gelijkenis met aangiftebelastingen schuurt om de redenen die het Ministerie geeft in de paragraaf over aangiftebelastingen: de verantwoordelijkheid voor de belastingschuld neerleggen bij de belastingplichtige past niet bij particulieren en kleine ondernemers. Dit hoeft echter niet in alle gevallen waar te zijn, zoals wanneer een aangifte slechts eenvoudige onderdelen bevat zoals loon, eigen woning en reguliere voordelen in box 2.¹⁸ Naarmate de inkomstenbelasting, en dus de aangifte, eenvoudiger is, verdwijnt immers een groot deel van de bezwaren tegen het omzetten van dit heffingsmiddel naar een aangiftebelasting. Hetzelfde geldt voor de bezwaren tegen de voorstellen in Direct Aanpassen: deze passen slecht bij de complexe heffing die de inkomstenbelasting thans nog is. Hier ligt kortom een kans voor de voorgenomen hervorming van de inkomstenbelasting.

* * * * *

¹⁸ Het toekomstige systeem van box 3 op basis van werkelijk rendement, hetgeen op grond van jurisprudentie reeds facultatief geldt, is een stap richting meer complexiteit en daarmee slecht passend bij een toekomst van de inkomstenbelasting als aangiftebelasting.