

## Reactie van het Register Belastingadviseurs (hierna: 'RB') op de internetconsultatie Beleidsrichting direct aanpassen

### Inhoudsopgave

|   |  |   |
|---|--|---|
| 1 | Inleiding.....   | 2 |
| 2 | Inhoud.....  | 2 |
|   | 2.1 Gedeformaliseerd fouterstel.....                               | 2 |
|   | 2.2 Meer rechtsbescherming, kortere termijn voor vermindering..... | 3 |
|   | 2.3 Nieuwe jurisprudentie.....                                     | 4 |
|   | 2.4 Acht jaar voor herziening ten nadele (onder voorwaarden) ..... | 5 |
|   | 2.5 Afschaffing nieuwfeitvereiste .....                            | 5 |
|   | 2.6 Ontbreken overgangsrecht.....                                  | 6 |
| 3 | Conclusie en aanbevelingen .....                                   | 7 |

## 1 Inleiding

Het RB heeft met belangstelling kennisgenomen van de door u voorgelegde ‘beleidsrichting direct aanpassen’.<sup>1</sup> De kern van deze beleidsrichting is dat navordering en naheffing in meerdere gevallen worden vervangen door herziening. Herziening houdt in dat zowel de burger c.q. de Belastingdienst binnen drie jaar nadat de belastingschuld is ontstaan (nagenoeg) zonder voorwaarden wijzigingen kunnen doorvoeren in de aangifte c.q. aanslag, voldoening of afdracht, zowel in het voor- als nadeel van de belastingplichtige. De Belastingdienst krijgt daarnaast nog de mogelijkheid om – ten minste in het geval van kwade trouw – vijf jaar langer te herzien in het nadeel van de belastingplichtige. De mogelijkheid tot het ambtshalve verminderen van aanslagen wordt afgeschaft.

Vanwege beperkte technische mogelijkheden en de capaciteit in de uitvoering wordt ‘direct aanpassen’ voornamelijk alleen beoogd voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonbelasting.

## 2 Inhoud

### 2.1 Gedeformaliseerd fouterstel

Een belangrijke aanleiding voor ‘direct aanpassen’ is de wens om de belastingwet meer te laten aansluiten op de maatschappelijke behoefte naar een informelere omgang met (herziene) aangiften. Een voorbeeld is het aanpassen van een aanslag nadat de aanslag is opgelegd. Het RB heeft begrip voor deze doelstelling en onderschrijft dat ‘direct aanpassen’ in een behoefte voorziet.

Conform de beleidsrichting worden *alle berichten* na de eerste (definitieve) vaststelling van de belastingschuld, waaronder (digitale) aangiftebiljetten, aangemerkt als verzoeken om herziening en niet langer als bezwaar. Pas als een verzoek om herziening wordt afgewezen, kan daartegen bezwaar gemaakt worden.

---

<sup>1</sup> <https://www.internetconsultatie.nl/directaanpassen/b1>

Als *naheffingsaanslagen* worden opgelegd ‘na onderzoek van de inspecteur’ staat daartegen wel direct bezwaar open omdat hierbij eerder sprake kan zijn van een geschil. Het RB gaat ervan uit dat deze uitzondering ook geldt als *navorderingsaanslagen* zijn opgelegd na onderzoek door de inspecteur.

Het RB onderschrijft dat aan een herzieningsprocedure geen behoefte bestaat in het geval het duidelijk is dat er sprake is van een geschil. Dit vergt voor de belastingplichtige namelijk een extra en onnodige inspanning om het geschil in bezwaar of beroep voor te leggen. Het doenvermogen van belastingplichtigen komt daardoor mogelijk in het gedrang. De beleidsrichting vermeldt niet dat hiernaar onderzoek is gedaan. Uit de beleidsrichting volgt evenmin of is onderzocht of een geformaliseerd fouterstel doelgerichter in de wet kan worden verankerd (waarbij niet *alle berichten* na de eerste (definitieve) vaststelling van de belastingschuld worden aangemerkt als verzoeken om herziening en niet langer als bezwaar). Het RB benadrukt dat ook sprake kan zijn van een geschil als de aanslag is opgelegd conform aangifte (bezwaar tegen de eigen aangifte). Het RB stelt voor bezwaar ‘direct’ – dus zonder voorafgaand verzoek tot herziening – mogelijk te maken als de belastingplichtige in zijn bericht aan de Belastingdienst expliciet vermeldt dat hij bezwaar maakt, wat bij het (opnieuw) indienen van een aangifte niet het geval is.<sup>2</sup>

## 2.2 Meer rechtsbescherming, kortere termijn voor vermindering

Voor wat betreft het verlagen van een te hoge aanslag (of betaling op aangifte) buiten de bezwaartermijn kent de AWR de mogelijkheid tot het ‘ambtshalve’ verminderen van aanslagen door de inspecteur (art. 65 AWR).<sup>3</sup> Op grond van die bepaling kan de inspecteur tot vijf jaar nadat de belastingschuld is ontstaan een aanslag verminderen als hem is gebleken dat die te hoog is. De inspecteur beslist, met uitzondering voor de inkomstenbelasting, niet bij voor bezwaar vatbare beschikking op een verzoek om ambtshalve vermindering. In de beleidsrichting komt ambtshalve vermindering te vervallen.

---

<sup>2</sup> Vergelijk art. 9:6, lid 3, Wet IB 2001

<sup>3</sup> Stb. 1959, 301.

De voorgestelde herziening komt daarvoor in de plaats. Een aanslag kan worden herzien tot drie jaar nadat de belastingschuld is ontstaan en de inspecteur beslist bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De RB vindt het positief dat het alsnog mogelijk wordt om geschillen voor te leggen aan de belastingrechter, ook als buiten de bezwaartermijn een verzoek wordt gedaan om een aanslag vennootschapsbelasting, omzetbelasting of loonbelasting te verminderen en daarover een geschil is ontstaan. Het RB verwacht echter dat ook buiten de genoemde periode van drie jaar behoefte zal bestaan aan het verminderen van (te hoge) aanslagen en verzoekt om hier ook rekening mee te houden.

### **2.3 Nieuwe jurisprudentie**

Met betrekking tot nieuwe jurisprudentie wordt onderzocht welke rechterlijke uitspraken binnen de driejaarstermijn terug kunnen werken. Het budgettaire risico om alle rechtelijke uitspraken drie jaar terug te laten werken wordt kennelijk te groot geacht. Onduidelijk is of deze beperking ook geldt als een belanghebbende binnen de bezwaartermijn van zes weken aan de Belastingdienst laat weten dat hij het niet eens is met een opgelegde aanslag. Als dat het geval is, wordt de mogelijkheid van een belastingplichtige beperkt om via een bezwaar tegen de eigen aangifte de uitkomst van een procedure van een andere belastingplichtige af te wachten. Het RB acht dat onwenselijk.

Gedacht wordt aan het alleen terugwerken van een arrest van de Hoge Raad waarbij is geoordeeld dat een nationale belastingwet in strijd is met (hoger) internationaal recht. Naar de mening van het RB valt niet in te zien dat alleen arresten van de Hoge Raad en bijvoorbeeld niet arresten van het Hof van Justitie EU terug kunnen werken. Bovendien is de doorlooptijd van een procedure van beroep bij de rechtbank tot en met cassatie bij de Hoge Raad al snel zo'n zes jaar, waardoor herziening in het voordeel van belastingplichtigen niet mogelijk is in het betreffende jaar waarover is geprocedeerd. Zo zou het beoogde systeem van herziening (deels) geen soelaas hebben geboden aan spaarders in box 3 omdat sinds het ontstaan van de belastingschuld over 2017 meer dan drie jaren waren verstreken sinds het Kerstarrest van 21 december 2021.

## 2.4 Acht jaar voor herziening ten nadele (onder voorwaarden)

De driejaarstermijn voor herziening wordt onder 'strikte voorwaarden' met vijf jaar verlengd naar acht jaar als sprake is van herziening ten nadele van belastingplichtigen. Een termijn van acht jaar wordt in ieder geval passend geacht voor situaties waarin een belastingplichtige te kwader trouw heeft gehandeld. Er wordt onderzocht of ook andere situaties een dergelijke termijnverlenging rechtvaardigen. Hierbij kan worden gedacht aan situaties waarbij grofschuldig is gehandeld of situaties waarin het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is. Omdat direct aanpassen juridisch gezien tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige zou kunnen leiden ten aanzien van de mogelijkheid dat zijn eerder onjuist vastgestelde aanslag alsnog wordt aangepast naar het juiste verschuldigde (hogere) belastingbedrag, wordt nader onderzocht op welke wijze voornoemde rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt. Een richting kan zijn om niet te herzien ten nadele van de belastingplichtige onder een nog nader te bepalen aanvullend verschuldigd bedrag.

In het kader van de rechtszekerheid en de gevolgen die de verlengde herzieningstermijn voor belastingplichtigen kan meebrengen, acht het RB het onwenselijk dat daar lichtzinnig toepassing aan kan worden gegeven. Het RB meent dan ook dat de verlengde herzieningstermijn slechts in twee uitzonderingssituaties dient te worden toegepast.

De eerste situatie waarin het RB meent dat de inspecteur de verlengde herzieningstermijn zou moeten kunnen toepassen, is wanneer hij kan bewijzen dat de belastingplichtige te kwader trouw heeft gehandeld. Daarnaast acht de RB de verlengde herzieningstermijn acceptabel indien er sprake is van grofschuldig handelen van de belastingplichtige maar uitsluitend in combinatie met een absoluut en relatief omvangrijk belastingnadeel.

## 2.5 Afschaffing nieuwfeitvereiste

Al meer dan honderd jaar dient de inspecteur voor navordering van belasting over een zogenoemd nieuw feit te beschikken.<sup>4</sup> Hieraan ligt de breed gedragen gedachte ten grondslag dat de belastingplichtige behoort te worden beschermd tegen fouten van de inspecteur die bij een zorgvuldige wijze van aanslagregeling redelijkerwijs hadden kunnen

---

<sup>4</sup> E.B. Pechler, 'Enig feit. Een honderdjarig leerstuk', TFB 2015, afl. 8.

worden voorkomen.<sup>5</sup> In de loop der jaren zijn nuanceringen aangebracht op het nieuwfeitvereiste, bijvoorbeeld in het geval van kwade trouw en de voor de belastingplichtige kenbare fout van artikel 16, lid 2, onder c, AWR. Echter staat hier overeind dat de inspecteur niet kan navorderen als sprake is van een ambtelijk verzuim, waaronder begrepen een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht of de feiten die bepalend zijn voor (de omvang van) de belastingplicht.<sup>6</sup> De in de beleidsrichting voorgestelde regeling worden aan herziening ten nadele van de belastingplichtige – binnen drie jaar nadat de belastingschuld is ontstaan – geen voorwaarden gesteld. Het nieuwfeitvereiste komt dus te vervallen. In de beleidsrichting worden geen argumenten naar voren gebracht waarom het beginsel dat ieder de belasting betaalt die hij volgens de wet is verschuldigd (het rechtsgelijkheids- of legaliteitsbeginsel) voorrang moet krijgen boven de rechtszekerheid die de belastingplichtige aan de aanslag mag ontnemen (het rechtszekerheidsbeginsel).<sup>7</sup> De beleidsrichting vermeldt niet in hoeveel gevallen de fiscus achter het net vist omdat geen sprake is van een nieuw feit en evenmin welk bedrag aan misgelopen belastinginkomsten daarmee zou zijn gemoeid.

Daarnaast wijst de RB erop dat afschaffing van het nieuwfeitvereiste een prikkel wegneemt voor de Belastingdienst om op een behoorlijk niveau toezicht vooraf te realiseren. De beleidsrichting onderkent dat ‘direct aanpassen’ juridisch gezien tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige zou kunnen leiden ten aanzien van de mogelijkheid dat zijn eerder onjuist vastgestelde aanslag alsnog wordt aangepast naar het juiste verschuldigde (hogere) belastingbedrag. Daarom wordt door het Ministerie van Financiën nader onderzocht op welke wijze voornoemde rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt. Gelet op het belang van rechtszekerheid kijkt het RB met belangstelling uit naar de voorstellen die het ministerie op dit gebied nog zal doen.

## 2.6 Ontbreken overgangsrecht

Uit de beleidsrichting blijkt niet dat het van toepassing verklaren van overgangsrecht wordt overwogen. In het kader van de rechtszekerheid acht het RB het wenselijk dat er overgangsrecht komt.

---

<sup>5</sup> P.J. van Amersfoort & L.A. de Blicq, ‘Nieuw feit en navordering. Ontstaan, inhoud en wenselijkheid van het voor navordering vereiste nieuwe feit’, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 225, p. 26 onder III.

<sup>6</sup> HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, NTFR 2014/1860.

<sup>7</sup> E.B. Pechler, ‘Navordering bij kenbare vergissingen. Opmerkingen over de ontwikkeling van een leerstuk’, TFB 2017, afl. 4.

Met name omdat zonder overgangsrecht aanslagen kunnen worden herzien waar onder de huidige wetgeving geen navorderings- of naheffingsbevoegdheid meer voor bestaat. Dit geldt met name voor de situatie waarbij de navorderings- of naheffingstermijn van vijf jaar is verstreken en waarbij door de invoering van het voorstel alsnog drie jaar langer kan worden herzien.

### 3 Conclusie en aanbevelingen

Het RB erkent dat de beleidsrichting 'direct aanpassen' in een behoefte voorziet om fouten in een aangifte eenvoudig, zonder een formele bezwaarprocedure, te kunnen herstellen (herziening). Om daarin te voorzien is het naar de mening van het RB niet zonder meer doelmatig om *alle berichten* na het vaststellen van de definitieve aanslag als een verzoek om herziening aan te merken. Het RB stelt voor om de keuze bij de belastingplichtige te laten of hij verzoekt om herziening of dat hij bezwaar maakt.

De beleidsrichting stelt verder voor om het nieuwfeitvereiste van art. 16 AWR af te schaffen, terwijl daarvoor geen rechtvaardiging is aangedragen. Het RB stelt dat het aan het nieuwfeitvereiste ten grondslag ligt dat belastingplichtigen behoren te worden beschermd tegen fouten van de inspecteur die bij een zorgvuldige wijze van aanslagregeling redelijkerwijs hadden kunnen worden voorkomen. Het RB is daarom niet zonder meer voorstander van het afschaffen van het nieuwfeitvereiste, verzoekt om dit voorstel te heroverwegen en beveelt in ieder geval aan dat nader wordt toegelicht waarom deze keuze wordt gemaakt.

Ten slotte meent het RB dat het voorstel moet worden voorzien van overgangsrecht om te voorkomen dat, na invoering van het voorgestelde nieuwe heffingssysteem, definitieve aanslagen waar op dat moment onder de huidige wetgeving geen navorderings- of naheffingsbevoegdheid meer voor bestaat, alsnog kunnen worden herzien.

*Den Haag, 27 juni 2024*

*Commissie Formeel belastingrecht en fiscale praktijkvoering in samenwerking met Bureau Vaktechniek*