

Reactie internetconsultatie ‘Beleidsrichting direct aanpassen’

Amsterdam, 1 juli 2024

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna ‘de NOB’) heeft met belangstelling kennisgenomen van het ter pre-consultatie gebrachte ‘Beleidsrichting direct aanpassen’ (hierna ‘Concept Besluit’) en maakt graag gebruik van de mogelijkheid te reageren op de internetconsultatie.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. De NOB heeft daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Met vriendelijke groet,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Aanleiding

In de 'Beleidsrichting direct aanpassen' wordt benoemd dat de huidige heffingssystematiek niet is meegegroeid met het uitvoeringsbeleid en de technische ontwikkelingen. De Belastingdienst ontvangt jaarlijks grote aantallen herzieningsverzoeken in de vorm van (aanvullingen op en/of verbetering van) aangiften. Die hebben nu echter geen wettelijke status en worden doorgaans als bezwaar of verzoek om ambtshalve vermindering aangemerkt, of als verzoek om navordering of naheffing wanneer de belastingschuld juist hoger uitvalt. Aangegeven wordt dat vaak geen sprake is van een inhoudelijk geschil.

De NOB begrijpt de wens van de wetgever om in dergelijke gevallen tot een laagdrempelige herzieningsmogelijkheid te komen en onderschrijft het uitgangspunt dat de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep moeten worden gereserveerd voor situaties waarin sprake is van een inhoudelijk geschil. Tegelijkertijd betwijfelt de NOB of de 'Beleidsrichting direct aanpassen' in zijn huidige vorm een goede balans vindt tussen het belang van de Belastingdienst om tot een juiste belastingheffing te komen enerzijds en de behoefte van belastingplichtigen aan praktische rechtsbescherming en rechtszekerheid anderzijds.

2. Herzieningstermijn

Zo meent de NOB dat een termijn van drie jaar bij herziening ten voordele nogal krap is in vergelijking met de huidige vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering. Dat geldt zeker ingeval uitstel is verleend voor het doen van aangifte en de definitieve aanslag pas ruim na afloop van het heffingstijdvak wordt vastgesteld. Bovendien is op dit punt sprake van een ongelijk speelveld. Waar de herzieningstermijn ten nadele wordt verlengd met verleend uitstel voor het doen van aangifte, is dat bij herzieningsverzoeken ten voordele niet het geval. De NOB mist een dragende motivering voor dit onderscheid en verzoekt de wetgever om dit te heroverwegen. Hoewel de NOB waardeert dat belastingplichtigen in de nieuwe opzet een minimale termijn krijgen voor het indienen van een herzieningsverzoek ten voordele, acht zij de termijn van 'zes maanden' summier. De wetgever zou deze termijn dan ook, om een 'gelijk speelveld' te bevorderen, kunnen wijzigen in twaalf maanden.

De NOB juicht toe dat de wetgever het verschil in herzieningstermijn tussen binnenlandse en buitenlandse inkomens- en vermogensbestanddelen kennelijk wil loslaten. Nog afgezien van de uitvoeringstechnische complicaties die dit onderscheid door het Unierecht meebrengt, gaat de oorspronkelijke gedachte achter de verlengde navorderingstermijn, te weten het ontbreken van effectieve controlemogelijkheden van de fiscus in buitenlandse verhoudingen,¹ door de toegenomen informatie-uitwisseling steeds minder op.

¹ Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 2-3.





Om diezelfde reden meent de NOB dat verlenging van de herzieningstermijn bij (i) kwade trouw of (ii) het niet doen van de vereiste aangifte niet zonder meer gerechtvaardigd is. Dat is slechts het geval als het handelen of nalaten van de belastingplichtige daadwerkelijk de controlemogelijkheden van de Belastingdienst frustreert. Dus bijvoorbeeld niet in gevallen waarin de fiscus over contra-informatie beschikt waaruit de onjuistheid van de aangifte blijkt. De termijn van acht jaar lijkt ook niet in lijn met de doelstelling die de wetgever lijkt na te streven voor de uitvoerende macht, namelijk het werken in 'de actualiteit'.

Sowieso betwijfelt de NOB of verlenging van de herzieningstermijn tot acht jaar proportioneel is. In de huidige opzet is kwade trouw wel een reden voor navordering zonder nieuw feit, maar niet voor een langere navorderingstermijn. Daarvan wilde de wetgever bij invoering van die verlengde navorderingstermijn uitdrukkelijk niet weten, omdat dit te veel afbreuk zou doen aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen.² De NOB verzoekt de wetgever om toe te lichten waarom daar nu anders over gedacht zou moeten worden. Dat geldt in nog sterkere mate bij 'lichtere' criteria als het niet doen van de vereiste aangifte of 'wist of behoorde te weten'. Mocht de wetgever in al die gevallen toch een langere herzieningstermijn wensen, dan meent de NOB dat deze in elk geval niet langer zou mogen zijn dan de huidige reguliere navorderingstermijn van vijf jaar. Dit voorkomt ook dat het 'actualiteitsgehalte' (het werken in de actualiteit) waar de wetgever het in de toelichting meermaals over heeft, uit het oog wordt verloren.

Daarnaast lijkt de (verlengde) herzieningstermijn ook van toepassing te zijn op de omzetbelasting, terwijl btw-ondernemers nu op grond van de suppletieverplichting al verplicht zijn om foutieve aangiftes gedurende vijf jaar na afloop van het kalenderjaar te herstellen. De NOB vraagt om nadere toelichting hoe deze suppletieverplichting van artikel 10a AWR jo. artikel 15 UBOB 1968 en de daarin genoemde vijfjaarstermijn zich verhoudt tot de voorgenomen herzieningstermijn van drie respectievelijk acht jaar.

Kenbare fouten of correcties die een bepaald belastingbedrag overschrijden zijn volgens de NOB minder geschikte criteria om termijnverlenging te kunnen rechtvaardigen, omdat zij weinig van doen hebben met verwijtbaarheid of het ontbreken van controlemogelijkheden aan de zijde van de fiscus. Ingeval van een kenbare fout zou de NOB zich nog wel kunnen voorstellen dat de inspecteur een minimumtermijn krijgt voor herziening ten nadele. Daartoe zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de voorgestelde minimumtermijn voor het indienen van een herzieningsverzoek ten voordele.

² Kamerstukken II 1989-1990, 21 423, nr. 5, blz. 5-6.





3. Herzieningsgronden

De NOB heeft op zich begrip voor de wens van de wetgever om de wettelijke regelingen inzake navordering, naheffing en ambtshalve vermindering te laten vervallen en te vervangen door een herzieningsregeling waarbij een belastingaanslag, met inachtneming van de algemene beginselen van bestuur, op elke grond kan worden aangepast. Maar zij meent wel dat dit dan consequent moet gebeuren. Een (gedeeltelijke) uitsluiting van jurisprudentie als herzieningsgrond past daar niet bij. De foutieve toepassing van de wet was in de zogenoemde ‘belastingrente-zaken’ bijvoorbeeld niet aan de belastingplichtige maar aan de Belastingdienst te wijten.³ Bovendien valt het de NOB op dat die beperking enkel lijkt te worden betrokken op de herziening ten voordele. Noch in het schematisch overzicht van de herziening ten nadele (paragraaf 5.1) noch in de toelichting daarop (paragraaf 6.6.) wordt van een dergelijke beperking gesproken. De NOB meent dat een dergelijk onderscheid niet gerechtvaardigd zou zijn en vraagt zich bovendien af hoe deze beperking zich verhoudt tot de in de ‘Beleidsrichting direct aanpassen’ genoemde maatschappelijke oproep tot een meer responsieve omgang met onherroepelijk geworden belastingheffing. Eventuele (gedeeltelijke) uitsluiting van nieuwe jurisprudentie als herzieningsgrond zou in gelijke mate voor alle partijen moeten gelden.

De Hoge Raad legt als hoogste rechterlijke instantie het Nederlandse recht uit. Is het in dat kader passend om onderscheid te maken tussen zaken waarin de Hoge Raad oordeelt dat een wettelijke regeling in strijd is met hoger recht, zoals bijvoorbeeld ten aanzien van de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3 het geval is,⁴ en arresten waarin de Hoge Raad op andere gronden oordeelt dat een door de Belastingdienst gevolgde wetstoepassing onjuist is, zoals bijvoorbeeld ten aanzien van in rekening gebrachte belastingrente⁵ over een periode waarin de verschuldigde belasting reeds betaald was? De NOB meent van niet. Zo’n beperking zou bovendien meebrengen dat belastingplichtigen slechter af zijn dan nu het geval is. In de huidige opzet kan een belastingplichtige een beroep doen op nieuwe jurisprudentie zolang de aanslag niet onherroepelijk vaststaat, dus ook nog in de bezwaar- of beroepsfase. Maar in de nieuwe regeling zal in bezwaar tegen de afwijzing van een herzieningsverzoek, dat wordt gedaan na vaststelling van de definitieve aanslag, geen beroep kunnen worden gedaan op ‘uitgesloten’ jurisprudentie. Anders zou de voorgestelde beperking weinig zin hebben.

³ Zie ECLI:NL:HR:2022:1673.

⁴ HR 6 juni 2024, 22/04676, ECLI:NL:HR:2024:704.

⁵ HR 18 november 2022, 21/00170, ECLI:NL:HR:2022:1673.





4. Herzieningssystematiek

De voorgestelde systematiek komt erop neer dat belastingaanslagen niet meer rechtstreeks vatbaar zijn voor bezwaar en beroep. Eerst moet een herzieningsverzoek worden ingediend. Hetzelfde geldt bij de voldoening of afdracht op aangifte. Is de inspecteur het niet eens met het ingediende verzoek, dan wijst hij dit bij voor bezwaar vatbare beschikking af, zodat alsnog een rechtsingang ontstaat. Het initiatief voor herziening kan echter ook van de inspecteur uitgaan, zowel ten voordele als ten nadele van de belastingplichtige. Bij een herziening ten nadele staat wel direct bezwaar en beroep open.

Een belangrijk gevolg van het nieuwe heffingssysteem is dat aanvullingen op c.q. verbeteringen van de aangifte een wettelijke status als herzieningsverzoek krijgen. Dat brengt volgens de wetgever ook mee dat een dergelijk verzoek meeweegt bij de beoordeling of de vereiste aangifte is gedaan. Ook voor toepassing van de boete- en strafbepalingen wordt een onjuist herzieningsverzoek gelijkgesteld aan een onjuiste aangifte. Hoewel de NOB begrijpt dat uitwassen tegengegaan moeten worden, meent zij dat in deze terughoudendheid geboden is bij de toepassing van bewijsrechtelijke sancties en de inzet van het boete- en strafrecht. Burgers moeten niet weerhouden worden van het indienen van een herzieningsverzoek uit vrees voor sancties. Fouten maken is menselijk, ook in het kader van een herzieningsverzoek. De NOB meent dat een vergrijpboete ter zake van een 'onjuist' herzieningsverzoek niet passend is. 'Herziening' maakt immers onderdeel uit van het huidige 'bezwaar' en de belastingplichtige moet een standpunt – wil hij een dergelijk standpunt aan de rechter kunnen voorleggen – in het traject voorafgaand aan de potentiële beroepsprocedure innemen, wil hij hier in de beroepsfase een beroep op kunnen doen. De wetgever kan de belastingplichtige niet beperken in het innemen van standpunten door potentiële beboeting van zijn standpunten. Dit zou de belastingplichtige beperken in het kunnen innemen van standpunten en dat is niet in lijn met bijvoorbeeld het recht op een eerlijk proces (artikel 6 EVRM).

Een nadeel van de nieuwe systematiek is dat in gevallen waarin duidelijk wel sprake is van een geschil toch eerst een herzieningsverzoek moet worden ingediend voordat toegang ontstaat tot bezwaar en beroep. Te denken valt aan de situatie waarin aan het opleggen van de aanslag al een uitgebreide discussie met de inspecteur vooraf is gegaan. In de 'Beleidsrichting direct aanpassen' wordt in dat kader gewezen op de mogelijkheid van prorogatie, waardoor de bezwaarfase kan worden overgeslagen (artikel 7:1a Awb), al heeft de uitvoerende macht kennelijk al laten weten dat niet zonder meer toestemming voor prorogatie wordt verleend. Maar juist de bezwaarfase zou in dergelijke gevallen wel zinvol kunnen zijn, omdat op het bezwaarschrift door een ander moet worden beslist dan degene die de aanslag heeft vastgesteld (artikel 10:3 Awb). Bovendien bestaat in het kader van de bezwaarfase recht op een hoorgesprek en moet inzage worden verleend in de op de zaak betrekking hebbende stukken (afdeling 7.2 Awb). Of is de wetgever mogelijk voornemens om de belastingplichtige in het kader van herziening al recht op inzage te verlenen?





Mocht dit niet zo zijn, dan zou de NOB meer voor voelen voor het overslaan van de herzieningsfase als op voorhand duidelijk is dat sprake is van een inhoudelijk geschil. Dit zou wellicht kunnen worden vormgegeven door de inspecteur, al dan niet op verzoek van de belastingplichtige, de mogelijkheid te geven om tegelijkertijd met de belastingaanslag een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven waarin de aangebrachte correcties worden toegelicht. Daartegen zouden dan direct rechtsmiddelen kunnen worden aangewend.

5. Beperking aantal herzieningsverzoeken

De NOB onderkent dat meer onzekerheid kan ontstaan bij afnemers van het inkomensgegeven wanneer er vaker herzieningsverzoeken ingediend gaan worden. Maar zij vraagt zich af of die vrees wel gerechtvaardigd is. Ook nu al worden jaarlijks vele verzoeken ingediend, in de vorm van herziene aangiften, correctieberichten en suppleties. Bovendien staat tegenover de beoogde verruiming van de gronden waarop om herziening kan worden verzocht, een beperking van de termijn waarbinnen dit mogelijk is. Of het aantal herzieningsverzoeken per saldo (veel) zal toenemen, is dus nog maar de vraag. De NOB is dan ook geen voorstander van het op voorhand aanbrengen van een beperking in het aantal herzieningsverzoeken dat kan worden ingediend.

De NOB zou zich wel kunnen voorstellen dat een doelmatigheidsdrempel wordt ingevoerd. Voor herziening ten nadele zou aansluiting kunnen worden gezocht bij het geldende correctiebeleid van de Belastingdienst, op grond waarvan een navorderingsaanslag achterwege blijft als het te betalen bedrag minder dan 450 euro bedraagt.⁶ Dat kan bijdragen aan het voorkomen van onnodige irritatie bij belastingplichtigen. Bij herziening van aanslagen ten voordele zou bijvoorbeeld de teruggaafgrens in de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (2024: 18 euro) als leidraad kunnen dienen als meer dan 5 herzieningsverzoeken worden ingediend.

6. Andere beschikkingen

Het valt de NOB op dat in de 'Beleidsrichting direct aanpassen' weinig wordt gezegd over de gevolgen van de nieuwe heffingssystematiek voor beschikkingen die op het aanslagbiljet staan vermeld, zoals in rekening gebrachte belastingrente, verliesvaststelling, verliesverrekening of een bestuurlijke boete.

⁶ HR 12 november 2021, 21/00184, ECLI:NL:HR:2021:1671.





De NOB bepleit om deze beschikkingen in het kader van ‘Direct aanpassen’ als onderdeel van de belastingaanslag te beschouwen, zowel bij indiening van een herzieningsverzoek als bij bezwaar of beroep tegen de afwijzing daarvan.⁷ Zij verzoekt de wetgever dan ook om in het wetsvoorstel te benadrukken dat deze beschikkingen automatisch zullen worden aangepast als een herzieningsverzoek tegen een navorderings- of naheffingsaanslag wordt gehonoreerd. Daarmee wordt de praktische rechtsbescherming van belastingplichtigen verbeterd en wordt het beroep op hun doenvermogen verminderd.

7. Inwerkingtreding

In de toelichting wordt aangegeven dat inwerkingtreding van de nieuwe heffingssystematiek niet vóór 2028 mogelijk is, en dan alleen nog voor de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de omzetbelasting. Voor zover de NOB dit kan inschatten, zijn dat wel de heffingen waar een herziening ten voordele of ten nadele van de belastingplichtige het meest zal voorkomen. Het voordeel van een gefaseerde invoering is ook dat eerst ervaring kan worden opgedaan met het functioneren van de nieuwe systematiek voordat deze wordt uitgerold naar andere belastingen.

8. Lex specialis

De NOB is niet overtuigd van de noodzaak van een afzonderlijke wet, die dan als lex specialis ten opzichte van de AWR zou gaan functioneren. Daarmee wordt inbreuk gemaakt op de systematiek waarin algemene heffingsregels in de AWR worden opgenomen en uitzonderingen of aanvullingen daarop in afzonderlijke heffingswetten staan. Zoals bijvoorbeeld bij de herziening van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting (artikel 9.5 Wet IB 2001) of vennootschapsbelasting (artikel 27 Wet Vpb 1969) het geval is. De NOB geeft – als de wetgever deze wet al wil introduceren – de voorkeur aan een afzonderlijk hoofdstuk in de AWR, waarin dan een bepaling kan worden opgenomen over het toepassingsbereik. Dat laatste is bijvoorbeeld ook gebeurd bij introductie van de discretionaire verminderingsbevoegdheid voor in rekening gebrachte belastingrente (artikel 30ia AWR). Van deze regeling waren de loonbelasting en omzetbelasting in eerste instantie uitgesloten (artikel 30ia lid 3 AWR oud). Omdat de wetgever dit niet langer wenselijk achtte, is het desbetreffende artikellid per 1 januari 2024 vervallen.⁸ Iets soortgelijks zou ook in het kader van ‘Direct aanpassen’ kunnen worden overwogen wanneer de wetgever de tijd rijp acht om het toepassingsbereik van de nieuwe heffingssystematiek te wijzigen.

⁷ Volgens artikel 9.5 lid 5 Wet IB 2001, artikel 27 lid 5 Wet Vpb 1969 en artikel 24a lid 2 AWR.

⁸ Besluit van 23 november 2023, Staatsblad 2023, 432.





9. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de vaste commissie voor Financiën en op onze website gepubliceerd.⁴

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

