

57^e Fiscale Conferentie 'Recht(s)bescherming'

WFR 2025/44

Verslag van de 57^e Fiscale Conferentie 'Recht(s)-bescherming', gehouden op 28 en 29 november 2024 in Hotel Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.

1. Inleiding

De Fiscale Conferentie is een initiatief van het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB). Tijdens de conferentie discussiëren tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst/het Ministerie van Financiën met elkaar over actuele en relevante fiscale onderwerpen in hun vakgebied.

Tijdens deze fiscale conferentie 'Fiscale recht(s)bescherming' stonden twee vragen centraal. Hoe is het gesteld met de rechtsbescherming? Maar ook, gaat de rechtsbescherming soms te ver en moet het recht zelf beschermd worden? Van Eijdsen, vicepresident van de Hoge Raad, trad op als conferentieleider.

2. Digitalisering

Het onderwerp 'digitalisering' is opgedeeld in drie deelonderwerpen. Begonnen werd met digitalisering in algemene zin, welk deel is ingeleid door Van Eck.³ Haar onderzoek ziet voornamelijk op geautomatiseerde besluitvorming, hoe daar vanuit de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) mee wordt omgegaan en de impact van geautomatiseerde besluitvorming op de rechtsbescherming. Omdat geautomatiseerde besluitvorming verre van nieuw is binnen de overheid, is de vraag gerechtvaardigd hoe de samenleving erop kan vertrouwen dat deze wijze van besluitvorming in overeenstemming is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (hierna: abbb).⁴

De Belastingdienst heeft vele informatiebronnen, maar een systeem kan nooit uit zichzelf de verschuldigde inkomstenbelasting berekenen. Ieder systeem wordt door de mens ontworpen en op een bepaalde manier afgesteld, waardoor de uitkomst van het computersysteem inherent afhankelijk is van de manier waarop mensen het systeem hebben geïnstrueerd. Van Eck bespreekt vervolgens het begrip 'discretie', wat in deze context inhoudt: "de ruimte van ambtenaren die de computers instrueren".

Van Eck houdt vervolgens een pleidooi voor de openbaarheid van de code en de voorfase daarvan; de instructies waarmee de code geschreven wordt door de Belastingdienst. In Frankrijk is het publiceren hiervan al jaren gebruikelijk, met als gevolg dat onderzoek door wetenschappers blootlegt waar de wet niet goed is geprogrammeerd.⁵ Als Nederlands voorbeeld bespreekt Van Eck de 'WOZ-Taxatiewijzer'. De VNG heeft als hulpverlening aan haar leden, de gemeenten, de Taxatiewijzer ontwikkeld, die op grond van (niet openbare) wiskundige modellen geautomatiseerd een WOZ-waarde kan vaststellen. Deze modellen zijn, nu zij door gemeenten worden gebruikt, dus eigenlijk een vorm van pseudowetgeving. A-G Koopman is van mening dat de Taxatiewijzer een bewijsmiddel is, waardoor het systeem voor een belastingplichtige volledig, duidelijk en inzichtelijk moet zijn.⁶ De deelnemers bediscussiëren vervolgens in hoeverre rechters deskundigenrapporten zouden moeten aanvragen bij een zaak die (mede) gebaseerd is op geautomatiseerde besluitvorming, en of de code slechts reactief verstrekt zou moeten worden of dat het juist tot de op de zaak betrekking hebbende stukken behoort en derhalve actief verstrekt moet worden. Sommige deelnemers vinden in ieder geval dat bestuursorganen elk gebruikt systeem en de uitkomsten van dat systeem op verzoek moeten kunnen uitleggen, zoals de precieze renteberekeningen. Van Eck is van mening dat de belastingrechter te weinig rechtsbescherming biedt, bijvoorbeeld omdat in WOZ-zaken nog wordt geaccepteerd dat het model niet openbaar is gemaakt en omdat schendingen van de AVG in een extra procedure moeten worden aangekaart.⁷

De inleider van het tweede deel was Hoyng.⁸ Hij legde de focus op digitalisering bij multinationals en advieskantoren. Hij zet uiteen dat multinationals vroeger de 'tax compliance' lokaal hadden ingeregeld, omdat lokaal ook de relevante kennis aanwezig was. Sinds de opkomst van de algemene rapportageplichten⁹ wordt de fiscaliteit steeds meer een zaak voor het hoofdkantoor en de CFO. Deze (data)centralisatie zorgt voor het (meer) integreren van de finance en fiscale afdelingen en biedt de mogelijkheid om de financiële systemen opnieuw in te richten, waarbij vaker besloten wordt om alle data te verzamelen in één grote dataset met dezelfde definities om vandaaruit de output te genereren (zoals CbC-rapportages). Een uitdaging volgens Hoyng is dat de finance-afdeling nu nog uitsluitend als verantwoordelijke gezien wordt voor de data (kwaliteit); hij vindt dat de fiscale afdeling daarbij meer

1 Nordin de Korte is werkzaam bij de Belastingdienst.

2 Paul 't Hart is werkzaam bij BDO Accountancy, Tax & Legal B.V.

3 Verbonden aan de Radboud Universiteit en principal consultant bij Hooghiemstra & Partners.

4 Zie het onderzoek De LegitiMaat: <https://minbzk.github.io/LegitiMaat/>.

5 <https://code.gouv.fr/sources/>.

6 ECLI:NL:PHR:2023:1012.

7 Zie bijv. ECLI:NL:HR:2021:1748.

8 Partner KPMG Meijburg&Co.

9 Onder meer Country-by-Country reporting, uitgebreidere transfer pricing-rapportages en nu Pijler 2.

betrokken moet zijn. Door vroegtijdige betrokkenheid kan direct worden getoetst of een systeem op de juiste wijze functioneert. Dit vergroot de betrouwbaarheid van het systeem voor belastingrapportages en kan voor snellere en betere interne en externe controles zorgen.

Het laatste deel, over de impact van AI op de fiscalist en de fiscus, werd ingeleid door Schellekens.¹⁰ Voor hem is de belangrijkste eigenschap van de juridische definitie van AI dat het AI-systeem uit de ontvangen input afleidt hoe output te genereren zoals voorspellingen, inhoud, aanbevelingen of beslissingen. Na een rits voorbeelden van AI-toepassingen in de juridische praktijk, bleek bij een rondgang bij de deelnemers dat ondanks het mogelijke toekomstige gebruik van AI, er nu slechts zeer beperkt gebruik van gemaakt wordt. Ook vinden de deelnemers dat het werk van de rechter nooit helemaal mag (en kan) worden overgenomen wegens het menselijke aspect van een rechter, de vele open normen in het belastingrecht en de altijd sterk casuïstische weging hiervan.

Schellekens geeft een voorbeeld uit de medische wereld, waarin een AI-systeem correct voorspelde of een patiënt een botbreuk had, maar in de foto niet zozeer de breuk analyseerde maar concludeerde dat er sprake was van een botbreuk als de foto vanuit een bepaalde hoek werd genomen (vanwege de immobiele patiënt). Het voorbeeld toont aan dat, hoewel AI een goed resultaat kan geven, altijd moet worden gecontroleerd hoe het systeem tot een conclusie komt. Na een korte beschouwing van rechtsbescherming die de AI-Act en de AVG bieden, besprak Schellekens tot slot het OESO-rapport dat de toekomst van belastingautoriteiten goed weergeeft, namelijk het overgaan op een werkwijze waarbij digitale systemen de meeste processen uitvoeren en de mens hoofdzakelijk deze systemen bevraagt en beoordeelt.¹¹ Deelnemers herkennen dit in meer of mindere mate overigens al als de huidige werkwijze.

3. Transparantie

De inleiders van het onderwerp transparantie waren Embregts¹² en Barmentlo.¹³ In een procedure moeten alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter beschikking worden gesteld (art. 8:42 Awb). In de praktijk leidt dit tot discussie over de reikwijdte van wat in het dossier hoort te zitten. Dit leidt ook in de uitvoering soms tot verschillen tussen inspecteurs. Bij gewichtige redenen kan een beroep op geheimhouding (art. 8:29 Awb) ervoor zorgen dat dossierstukken niet (volledig) verstrekt hoeven te worden. Gesignaleerd wordt dat art. 8:42 Awb eerst beperkt werd

uitgelegd (en art. 8:29 Awb ruim), maar dat art. 8:42 Awb nu steeds ruimer wordt uitgelegd (en art. 8:29 Awb beperkter). Deze trend in de toename van transparantie is ook terug te zien bij de publicatie van kennisgroepstandpunten.

Het komt volgens enkele deelnemers nog te vaak voor dat stukken door de Belastingdienst niet verstrekt worden. Deze situaties leiden in veel gevallen niet tot procedures bij de rechter en daarmee tot rechtspraak, omdat belastingplichtigen vaak diverse redenen hebben om (toch) niet te procederen. Bediscussieerd wordt daarnaast of de fiscus interne gedachtewisseling dient te verstrekken, aangezien gemeend kan worden dat die gedachtewisseling als intern beraad onder art. 8:29 Awb valt. Een deel van de deelnemers is de mening toegedaan dat, aangezien de wettekst interne stukken niet per definitie onder het bereik van art. 8:29 Awb laat vallen, deze stukken altijd moeten worden verstrekt. Mogelijk zou dat tot gevolg hebben dat inspecteurs dan intern minder schriftelijk van gedachten wisselen, maar vooral mondeling, waardoor deze interne gedachtewisseling alsnog niet tot de stukken behoort. Anderzijds wordt de vraag opgeworpen wat het doel is van art. 8:42 Awb, het aanbieden van munitie aan de wederpartij of dat partijen slechts over dezelfde feiten beschikken? Rhetorisch gesteld, mag een inspecteur nog vrij kunnen sparren over de interpretatie van bepaalde wetgeving? Aansluitend wordt door deelnemers geconstateerd dat belastingplichtigen soms art. 8:42 misbruiken om de voortgang van de procedure te frustreren. De fiscus beantwoordt informatieverzoeken een enkele maal ook door forse hoeveelheden aan stukken te verstrekken (bijv. een heel straf dossier), waarna de rechter de stukken op grond van artikel 8.32a Awb soms alsnog buiten beschouwing laat.

Dat transparantie leidt tot vertrouwen, wordt breed gedeeld. Beroep op geheimhouding, weglakken of het niet verstrekken van stukken leidt juist tot wantrouwen, ook wanneer de belastingplichtige degene is die stukken niet verstrekt. Partijen kunnen elkaar dan obstructief gedrag verwijten. Goede communicatie tussen partijen met welke reden de informatieverstrekking beperkt wordt, kan het vertrouwen herstellen.

Embregts geeft aan dat een kennisgroepstandpunt beleid vormt.¹⁴ Het verschil met een beleidsregel is de wijze van publicatie (een beleidsbesluit wordt gepubliceerd in de Staatscourant). Bediscussieerd wordt dat een kennisgroepstandpunt onder omstandigheden een reden kan zijn om een vaststellingsovereenkomst op te zeggen. Hierbij kan discussie ontstaan over de termen beleid en beleidsregel en hoe dit in de overeenkomst is verwoord. Dat kennisgroepstandpunten niet via de 'koninklijke' weg worden vastgesteld, namelijk door middel van een

¹⁰ Voorzitter kennisgroep AVG & Privacy Belastingdienst.

¹¹ OECD (2020), Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/ca274cc5-en>.

¹² Voorzitter Kennisgroep Formeel Recht Belastingdienst.

¹³ Partner FT-advocaten.

¹⁴ Conform KG:206:2024:2.

beleidsbesluit van de staatssecretaris, maar door het publiceren op de website, wordt door sommige deelnemers als een probleem ervaren.

Tot slot wordt opgemerkt dat de opmars van transparantie onder de Woo door de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR wordt begrensd, aangezien de Belastingdienst informatie die valt onder de geheimhoudingsverplichting niet mag openbaren.

4. Dienstbaarheid

De inleiders van het onderwerp 'dienstbaarheid' waren Meijerman¹⁵ en Cramwinckel.¹⁶ Zij begonnen met de herkomst van de hernieuwde aandacht voor het begrip 'dienstbaarheid', dat is ontstaan vanuit de kinderopvang-toeslagaffaire en zich uit in onder meer het wetsvoorstel Versterking waarborgfunctie AWB, de opkomst van het begrip 'menselijke maat' en de hernieuwde toetsing aan het evenredigheidsbeginsel. Volgens de inleiders is inzicht in eigen mensbeelden essentieel om dienstbaar te zijn. Door bewust te zijn van de verschillen tussen mens(beeld)-en kan de uitwerking van een wet op burgers eerder en beter worden meegenomen in het wetgevingsproces.¹⁷ Het heersende mensbeeld is momenteel de 'goedbedoelende stuntelaar', waarin de goede intentie van mensen de basis is, maar de aanname is dat niet iedereen in staat is aan (alle voorwaarden uit) de wet te voldoen. De Belastingdienst heeft daarom in zijn handavingsstrategie ook aandacht voor belastingplichtigen die niet aan de eisen kunnen voldoen.

De stelling dat een meer pluriform mensbeeld bij de Belastingdienst noodzaakt tot meer discretionaire ruimte voor de inspecteur, maakt de discussie los of de inspecteur zijn eigen mensbeeld van de belastingplichtige mee mag (moet) wegen bij zijn beslissingen, nu dit forse implicaties kan hebben voor de eenheid van beleid. Bij het Ministerie van Financiën ligt de politieke afweging om zaken via algemeen beleid in te vullen (focus op de eenheid van beleid) of flexibel te laten (waardoor maatwerk meer mogelijk wordt, met willekeur als risico). Wat verder als risico wordt opgemerkt, is dat belastingplichtigen vaak een adviseur of advocaat nodig hebben om een succesvol beroep op maatwerk te kunnen doen, terwijl denkbaar is dat juist belastingplichtigen voor wie een beroep op maatwerk daadwerkelijk nodig is, bijstand niet kunnen betalen.

Een schending van het dienstbaarheidsbeginsel heeft zelfstandig (vooralsnog) weinig gevolgen, maar kan volgens

de inleiders wel doorwerken, bijvoorbeeld naar een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. Deelnemers zijn echter sceptisch of verdere juridisering van de beginselen de sleutel tot succes is.

Inleiders en deelnemers zien verder het risico dat een belanghebbende het begrip 'dienstbaarheid' anders uitlegt dan rechters en bestuursorganen, waardoor een burger extra teleurgesteld kan raken. De politiek is derhalve aan zet om het begrip praktisch werkbaar te maken. Uit een eerdere analyse van Cramwinckel blijkt dat in 78% van de gevallen waarin gesteld wordt dat het motiveringsbeginsel geschonden is, volgens de rechter hiervan geen sprake was.¹⁸ De perceptie van een onvoldoende motivering wijkt dus regelmatig af van het juridische oordeel. Een mogelijke oplossing ligt in betere communicatie met goede uitleg over de motivering aan belastingplichtigen.

5. Beroepsethiek (stratego of schaken)

Het onderdeel beroepsethiek wordt besproken door Van Kalsbeek¹⁹ en Wijsman.²⁰ Besproken wordt welke omgangsvormen de adviseur en de inspecteur hanteren. Hierbij is het van belang om vast te stellen welk mensbeeld een partij heeft. Bovendien is het belangrijk om de belangen van alle partijen goed in kaart te brengen (bijv. een snelle afhandeling of zich gehoord voelen), om duidelijke procedurele afspraken te maken die bijdragen aan vertrouwen en transparantie en om te (her)overwegen welke communicatiestijl het meest effectief is. Verder moet nagedacht worden over wat gedaan kan worden om de procedurele rechtvaardigheid voor alle partijen te maximaliseren en het vertrouwen van de klant en de adviseur te vergroten. Vanuit de inspecteur is van belang welk gedrag de meeste kans geeft op vrijwillige compliance. Tot slot moeten partijen zich bewust zijn van het risico van het zich opsluiten in hun eigen waarheid waardoor het een 'welles-nietesdiscussie' wordt, in plaats van gezamenlijk zoeken naar de juiste uitkomst.

De deelnemers zijn van mening dat partijen altijd professioneel met elkaar om dienen te gaan, conform de gedeelde waarden en normen. Meer discussie vindt plaats over de vraag wat dat professioneel handelen inhoudt en op welk moment. Aangegeven wordt dat een gemachtigde steeds het cliëntbelang moet behartigen, waarbij soms het doel de middelen heiligt. Daarbij worden verschillende casusposities en communicatiestijlen besproken.

In het tweede deel wordt de strategie en tactiek in fiscale procedures besproken en de eventuele invloed van be-

¹⁵ Adviseur vaktechniek bij de Belastingdienst.

¹⁶ Verbonden aan de Universiteit Leiden als universitair docent. Ten tijde van de conferentie tevens advocaat bij Stibbe; per 1 januari 2025 tevens advocaat en partner bij Lubbers, Boer & Douma.

¹⁷ Zie over de invloeden bijv. <https://www.scp.nl/publicaties/publicaties/2022/10/20/mensbeelden-bij-beleid>.

¹⁸ https://njv.nl/wp-content/uploads/2023/06/preadviezen-2023-Klare_taal.pdf.

¹⁹ Strategisch adviseur landelijke Grote Ondernemingen Belastingdienst.

²⁰ Advocaat-belastingkundige bij NautaDutilh en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

roepsethiek. Dienen de adviseur en inspecteur in procedures beiden openheid te geven, oftewel te schaken waarbij beide partijen elkaars stukken zien? Of kunnen de procespartijen stratego spelen, waarbij je de stukken van de ander niet ziet? Benoemd wordt dat beide partijen zouden moeten schaken, in de zin dat alle feiten door beide partijen gedeeld worden. De strategie behoeft niet gedeeld te worden. Dat de inspecteur moet schaken volgt uit de wet en zijn magistratelijke rol, maar zou de burger transparant moeten zijn om zo zijn 'fair share' te betalen? De rol van de adviseur is hierbij om de klant op zijn rechten en plichten te wijzen en de klant mee te nemen in eventuele (toekomstige) nadelige gevolgen in de relatie met de inspecteur als bijvoorbeeld geen openheid van zaken wordt gegeven.

6. Boetes

De inleiding over het onderwerp 'boetes' werd verzorgd door Krukkert²¹ en Haasnoot.²² Zij merken op dat aan deelnemersboetes aandacht wordt besteed in literatuur en jurisprudentie.²³ In de daaropvolgende discussie wordt de recente doenplegen-uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant besproken.²⁴ De vraag wordt gesteld of, als de belastingplichtige door middel van een 'adviseursverweer'²⁵ de schuld voor zijn foutieve aangifte bij zijn adviseur legt, dit ertoe moet leiden dat een doenplegen-boete aan de adviseur wordt opgelegd. Enkele deelnemers menen dat een succesvol adviseursverweer bij de belastingplichtige de Belastingdienst redenen kan opleveren om tot een doenplegen-boete bij de adviseur te komen.

Verder wordt besproken dat de Belastingdienst (voornamelijk bij dga's) vaker stil zou moeten staan bij de mogelijkheid om boetes voor feitelijk leidinggeven op te leggen. De discussie gaat vervolgens over de vraag of het nu, met uitermate complexe wetgeving, nog logisch is dat de belastingdelicten strikt geformuleerd zijn als kwaliteitsdelicten. Zou wellicht een meer 'open' wettelijke formulering van het daderschap voor de hand liggen, waardoor bijvoorbeeld ook het functioneel daderschap-begrip meer ruimte zou kunnen krijgen? De reeds bestaande varianten 'medeplegen' en 'medeplichtige' passeren vervolgens de revue in een vorm van 'groepsaansprakelijkheid' voor adviseur en belastingplichtige gezamenlijk, of het kunnen beboeten via de redenatie 'je was erbij, dus je bent er bij'. In het strafrecht is dit al meer ingeburgerd;²⁶ in het belas-

tingrecht (en dus voor de Belastingdienst) is dit groten-deels nieuw terrein.²⁷

Vervolgens worden de recente ontwikkelingen besproken over het toestemmingsvereiste van art. 2 lid 6 BBBB, waarbij vooral besproken is of deze extra toestemming nu (nog) noodzakelijk is. Bediscussieerd wordt of deelnemersboetes in het geheel niet kunnen vervallen omdat adviseurs ook via tuchtrecht en anders in het strafrecht aangepakt kunnen worden. Vanuit de Belastingdienst worden ervaringen gedeeld waarin adviseurs, vaak geen lid van een beroepsorganisatie, na (jaren)lange handhavingstrajecten via boetes aangepakt worden en vervolgens toch ander gedrag laten zien.

Tot slot komen de deelnemers, aan de hand van de recente conclusie van A-G Koopman,²⁸ spoedig tot de conclusie dat het opleggen van boetes op grond van bewijsvermoedens ook na het 'doen blijken'-arrest van de Hoge Raad²⁹ mogelijk is gebleven. Daarbij bestaat discussie of de inspecteur na dit arrest in de praktijk daadwerkelijk een (veel) zwaardere bewijslast heeft bij het opleggen van een boete. Enige discussie ontstaat inzake de vraag of deze (zwaardere) bewijslast voor alle bestanddelen van de boete moet gelden, waaronder ook begrepen het bewijs voor ter post bezorging.³⁰ Als laatste wordt een pleidooi gehouden voor het vaker gebruikmaken van een boeteverhoor, om zo specifiek de schuld van een belastingplichtige of deelnemer te kunnen onderbouwen.

7. Pre-consultatie Beleidsrichting direct aanpassen

Het onderwerp 'Pre-consultatie Beleidsrichting direct aanpassen'³¹ wordt ingeleid door Baron³² en Van den Maagdenberg.³³ De missie van het ministerie is om *alle* partijen, binnen en buiten de overheid, uitdrukkelijk mee te nemen in de pre-consultatie. In de pre-consultatie wordt daarom onder meer aandacht besteed aan het burgerperspectief. Benadrukt wordt dat de pre-consultatie een denkrichting (met openstaande punten) is en dat het nog niet een concreet wetsvoorstel betreft. Aanleidingen voor de grote wijziging zijn onder meer het eenvoudiger maken van de wetgeving, de bevindingen in het rapport praktische rechtsbescherming³⁴ en het verankeren van een vergisrecht. Het ministerie moet ook budgettaire aspecten meewegen in de vormgeving van het wetsvoorstel. Tot slot lijkt in het fiscale landschap ook overeenstemming te bestaan over de noodzaak tot het modernise-

21 Landelijk vaktechnisch coördinator Formeel recht bij de Belastingdienst.

22 Advocaat-belastingkundige FT-advocaten.

23 Zie bijv. ECLI:NL:HR:2024:1132, ECLI:NL:HR:2024:1133 en ECLI:NL:HR:2024:1556.

24 ECLI:NL:RBZWB:2024:7327.

25 Zie onder meer mr. drs. A.G. Haasnoot en mr. M. van Dijk, 'Het adviseursverweer', Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & *Handhaving* 2024, p. 156-165.

26 Zie bijv. de Mallorca-zaak, ECLI:NL:GHARL:2024:1866.

27 Zie bijv. ECLI:NL:GHAMS:2022:1816.

28 ECLI:NL:PHR:2024:774.

29 ECLI:NL:HR:2022:526.

30 Mede gelet op ECLI:NL:HR:2024:1495 (strafkamer).

31 V-N 2024/19.21.

32 Beleidsmedewerker op het Ministerie van Financiën.

33 Advocaat bij Loyens & Loeff.

34 V-N 2021/21.23.

ren van de AWR, zijnde een wet die vóór het digitale tijdperk tot stand kwam. Dit laatste werd door een groot deel van de deelnemers bevestigd.

De beleidsrichting komt er – kort gezegd – op neer dat belastingplichtigen niet direct in bezwaar gaan, maar dat zij – voordat zij formeel bezwaar kunnen aantekenen – een 'informeel' herzieningsverzoek kunnen indienen. Voor 'herziening' hebben zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst drie jaar de tijd. Pas als de inspecteur het herzieningsverzoek afwijst, ontstaat een 'geschil' en is bezwaar mogelijk. De omstandigheid dat de herzieningstermijn voor beide partijen drie jaar bedraagt en het 'verwijderen' van formele belemmeringen (zoals de huidige voorwaarden voor ambtshalve vermindering en nieuw feit) moeten voor een gelijk speelveld tussen belastingplichtige en inspecteur zorgen. Daarnaast wordt de inspecteur door het nieuwe systeem, waarin beide partijen drie jaar de tijd hebben, gedwongen meer in de actualiteit te werken. De inspecteur heeft in sommige gevallen een aanvullende herzieningsperiode van vijf jaar, waardoor de totale herzieningstermijn in die gevallen acht jaar bedraagt. De initiële gedachte in de pre-consultatie is dat de verlengde periode in ieder geval bij opzet/kwade trouw gerechtvaardigd is. Er wordt nog discussie gevoerd over de vraag of er andere rechtvaardigingsgronden toegevoegd moeten worden en, zo ja, welke. Eveneens wordt op het ministerie nagedacht over de vraag of kwetsbare burgers in uitzonderingssituaties ook een verlengde herzieningstermijn zouden moeten krijgen, bijvoorbeeld als ze buiten hun schuld geen gebruik hebben gemaakt van de reguliere termijn. Het is mogelijk dat bepaalde rechtsbeginselen, zoals het vertrouwensbeginsel, bij aanslagbelastingen een prominentere rol zullen krijgen bij de herzieningsprocedure (in plaats van nieuw feit).

Vanuit de literatuur is de pre-consultatie bekritiseerd, met name omdat de doelstellingen van het nieuwe systeem tegenstrijdig lijken te zijn.³⁵ Het nut van het gemoderniseerd en vereenvoudigd heffingssysteem (begrijpelijkheid, duidelijkheid, vindbaarheid en rechtsbescherming) lijkt niet te rijmen met de nadelen van het nieuwe systeem (maximale termijn van acht jaar, vervallen 'nieuw feit-vereiste' en boeterisico als een onjuist herzieningsverzoek wordt ingediend). Zo is de voorgestelde herzieningsperiode voor de belastingplichtige (drie jaar) korter dan de huidige termijn voor ambtshalve vermindering of teruggave (vijf jaar). Daarnaast is de voorgestelde herzieningstermijn

voor de inspecteur langer in het geval (mogelijk) sprake is van opzet/kwade trouw (acht jaar) in vergelijking met de huidige 'reguliere' navorderings- en naheffingstermijn (vijf jaar). Sommige deelnemers vrezen dan ook dat de verwijten 'opzet/kwade trouw' toenemen, zeker als de termijn van drie jaar al verstreken is.

De keuze voor een achtjaarstermijn kan daarentegen ook als een uitruil worden beschouwd tegen de huidige navorderingstermijn van twaalf jaar in buitenslandssituaties en zorgt bij sommige deelnemers voor de angst dat juist (ook) kwaadwillenden met vermogen in het buitenland profiteren van deze kortere termijn. Daarbij wordt aangekend dat de verlengde navorderingstermijn in het licht van het Europese recht³⁶ en als gevolg van nieuwe gegevensuitwisselingsmogelijkheden³⁷ in ieder geval al onder druk staat. Tot slot wordt het belang van inzage in het dossier tijdens de herzieningsfase benadrukt, waar de belastingplichtige volgens de huidige tekst van de pre-consultatie geen recht op lijkt te hebben.

Ook komt de (potentiële) beboetbaarheid van het indienen van een onjuist herzieningsverzoek ter sprake. Op grond van de huidige wet- en regelgeving kunnen belastingplichtigen zonder boeterisico bezwaar maken. De juistheid van het ingenomen standpunt doet dus niet ter zake.³⁸ Het opzettelijk indienen van een onjuist(e) aanvullende aangifte / herzieningsverzoek is volgens de huidige tekst van de pre-consultatie beboetbaar, in welke (potentiële) wetswijziging sommige deelnemers zich niet kunnen vinden. De zogenoemde 'koninklijke route' van bezwaar tegen de eigen (betaling op) aangifte, zou dan in de toekomst – als bezwaar tegen de eigen aangifte als een herzieningsverzoek wordt aangemerkt – namelijk niet meer zonder (boete)risico mogelijk zijn. Verder zijn enkele deelnemers van mening dat 'herziening' soms moet kunnen worden overgeslagen, bijvoorbeeld als bij voorbaat duidelijk is dat de belastingplichtige en de inspecteur een andere uitleg van het materiële belastingrecht voorstaan. Tot slot wordt discussie gevoerd over de stelling dat 'aanslagbelastingen' niet meer van deze tijd zijn. Een aantal deelnemers is het niet met deze stelling eens, gelet op het beperkte 'doenvermogen' van belastingplichtigen.

35 Zie S.P.M. van den Maagdenberg, 'Pas het wetsvoorstel 'direct aanpassen' direct aan!', *WFR* 2024/122; J.M.J.F. Jansen, 'Direct aanpassen: méér (praktische) rechtsbescherming voor iedereen?', *WFR* 2024/156; A.J.C. Perdaems, 'Nieuw aanslagsysteem direct aanpassen: de fiscus de lusten, de burger de lasten', *NLFR* 2024/806; F.A.C. den Ouden, 'De beleidsrichting direct aanpassen: een paard van Troje?', *NLF-W* 2024/29; N. van den Hoek, "Direct aanpassen": kleine verbouwing loopt uit op grondige renovatie', *NLF-W* 2024/33.

36 ECLI:EU:C:2009:368, V-N 2009/29.6 en ECLI:EU:C:2022:55, V-N 2022/9.14.

37 Zoals beschreven in N. de Korte & N.F.M. van Mol, 'De impact van toenemende gegevensuitwisseling op de verlengde navorderingstermijn', *NLF-W* 2022/10.

38 Zie ter illustratie een uitspraak van de strafkamer van de Hoge Raad die, tijdens de conferentie, overigens nog niet was gewezen (HR 17 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1847).

8. Informatiebeschikking

De inleiding over het onderwerp 'informatiebeschikking' werd verzorgd door Huiskers-Stoop.³⁹ Voor haar staat de vraag voorop hoe de informatiebeschikkingsprocedure aangepast kan worden, zodat die daadwerkelijk rechtsbescherming biedt en door alle partijen als waardevol wordt ervaren. Ze bespreekt de eerder geconstateerde knelpunten uit 2016⁴⁰ en constateert in haar recente onderzoek dat deze knelpunten nog meer zijn gaan knellen.

Haar eerste bevinding is overigens een afname van de hoeveelheid procedures over de informatiebeschikking onder een toename van de doorlooptijd ervan, waarvan de oorzaak onduidelijk is. Herkend wordt dat de Belastingdienst sneller dan voorheen stelt dat niet de vereiste aangifte is gedaan, om daarmee te komen tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Genoemde oplossingsrichtingen (zoals slechts één feitelijke instantie of een speciale kamer voor de informatiebeschikkingsprocedures) zetten volgens deelnemers weinig zoden aan de dijk. De hersteltermijn na afloop van de informatiebeschikkingsprocedure wordt voorts door Huiskers-Stoop als problematisch gezien, omdat dan alsnog discussies kunnen ontstaan over de vraag of de verstrekte informatie na de informatiebeschikkingsprocedure voldoende is, terwijl dit niet meer aan de rechter kan worden voorgelegd (in de procedure over de aanslag is het mogelijk al te laat). Een oplossingsrichting die geopperd wordt, is de procedures weer in elkaar te schuiven met een toetsmoment voor de informatieplicht. Dit kan bij tussenuitspraak, die gelet op de doorlooptijd dan weer niet voor beroep vatbaar zou moeten zijn. Een verdergaande oplossingsrichting is het afschaffen van de informatiebeschikking én de verzwaring van de bewijslast (met behoud van omkering). Deze oplossingsrichting wordt met voorzichtig enthousiasme begroet. Een vraag hierbij is echter of frauduleuze gevallen hiervan dan niet zouden kunnen profiteren. Tegelijkertijd wordt benoemd dat we de informatiebeschikking nog steeds nodig hebben wegens de toenemende beschikbaarheid van informatie als gevolg van de digitalisering. Ook het privacyaspect begint mee te wegen bij bijvoorbeeld het opvragen van e-mailboxen. De rechtmatigheid en proportionaliteit van dergelijke informatieverzoeken moeten voorgelegd kunnen worden aan de rechter. Een besproken oplossingsrichting is om belastingplichtigen te laten kiezen voor de werkwijze van vóór of na de invoering van de informatiebeschikking, met de consequenties die daarbij horen, omdat de rechtsbescherming soms beter gediend is met een informatiebeschikking en soms niet.

³⁹ Verbonden aan de Universiteit Leiden en auteur van het rapport Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven, <https://open.overheid.nl/documenten/427d1c35-7623-4106-810e-621340a38b44/file>, V-N 2024/9.17.

⁴⁰ Kamerstukken II 2016/17, 33772, nr. 2.

Uit het onderzoek van Huiskers-Stoop blijkt ook dat het doorlopen van de belastingrente tijdens de informatiebeschikkingsprocedure soms wordt vergeten door de adviseur. Aan de andere kant lijkt het dan niet altijd mogelijk te zijn voor de Belastingdienst om nog een voorlopige aanslag op te leggen om deze gevolgen te beperken. Een gemis van adviseurs is dat zij geen informatiebeschikking kunnen afdwingen. Inspecteurs geven echter aan een verzoek hiertoe al regelmatig in te willigen.

Tot slot behandelt Huiskers-Stoop het knelpunt dat rechtzoekenden het belang van een informatiebeschikking niet overzien. De Belastingdienst zou de consequenties van de informatiebeschikking duidelijker kunnen verwoorden, ook wat betreft de vraag welke informatie moet worden gegeven, waarbij het gebruik van begrijpelijker taal en een eenduidig format als laaghangend fruit gelden.

9. Te veel aan rechtsbescherming?

Over morele aspecten van fiscale recht(s)bescherming wordt nagedacht door Spreen Brouwer.⁴¹ Hij stelt de vraag of er sprake kan zijn van te veel aan rechtsbescherming en of ook het recht zelf beschermd moet worden. Rechtsbescherming is bij uitstek een moreel onderwerp. Spreen Brouwer vliegt het onderwerp aan vanuit de 'sluier van onwetendheid' van John Rawls. De vraag 'hoe zou het recht moeten zijn' wordt het beste beantwoord als je niet weet in welke rol je met dat recht te maken krijgt. Recht is gestolde ethiek en daarom nooit moreel neutraal. Deelnemers verschillen overigens van mening over hoe snel de ethiek verandert; zo behandelen enkele deelnemers nog zaken van jaren geleden. Opgemerkt wordt dat met de bril van nu naar de ethiek van toen gekeken wordt. De kredietcrisis is volgens een aantal deelnemers een omslagpunt geweest in het denken van de maatschappij over de morele kant van fiscaliteit.

Besproken wordt dat er bij belastingheffing altijd sprake is van bescherming van bepaalde belangen, en de vraag is dan hoe een moreel goede afweging gemaakt kan worden tussen het algemeen en het individueel belang. Belastingheffing wordt vaak beschouwd als een inbreuk op het persoonlijke eigendomsrecht, terwijl het inkomen en vermogen dat iemand verkrijgt ook te danken is aan externe factoren waar de belastingplichtige zelf niets voor gedaan heeft, en dus volgens Spreen Brouwer minder een persoonlijke verdienste is.

Eigendom wordt als grondrecht beschermd (het is een mensenrecht), maar wel eenzijdig: beschermd wordt degene die al heeft, terwijl het moreel misschien ook gewenst is dat het recht bescherming biedt waardoor iemand eigendom kan verwerven. Belastingplichtigen ageren bo-

⁴¹ Landelijk vaktechnisch coördinator Formeel recht bij de Belastingdienst.

vendien vaak tegen één specifieke toepassing van het recht. Volgens Spreen Brouwer kan afgevraagd worden of dit moreel juist is als de belastingheffing voor de belastingplichtige als geheel genomen niet onredelijk hoog is.⁴²

Goede rechtsbescherming betekent ook dat het recht eenvoudig genoeg moet zijn en voor de burger duidelijk genoeg. In de fiscaliteit is dit lang niet altijd het geval. De rechtsbescherming bij een aanslag inkomstenbelasting is complex en aan een burger moeilijk uitlegbaar. Transparantie is ook een belangrijk aspect van rechtsbescherming. Ook hier is het de vraag of het niet te complex is geworden: er zijn negen regelingen waarmee een burger inzage kan krijgen in (algemene en zaaksgebonden) overheidsinformatie die voor hem van belang kan zijn.

De vraag of er te veel rechtsbescherming is wordt geïllustreerd aan de hand van een aantal voorbeelden uit de jurisprudentie.⁴³ Steeds speelt volgens Spreen Brouwer de vraag of een burger niet meer krijgt dan waar hij moreel recht op heeft en of de samenleving niet ten onrechte de rekening betaalt. Bediscussieerd wordt het idee of het evenredigheidsbeginsel twee kanten op zou moeten werken, waardoor een uitkomst die een onevenredig voordeel oplevert voor een belastingplichtige voorkomen wordt. De werking van rechtsbescherming zou volgens Spreen Brouwer ook getoetst moeten kunnen worden aan de morele wenselijkheid van de uitkomst.

10. Afsluiting

Twee interessante dagen vol discussie werden afgesloten met een evaluatie van de Fiscale conferentie door de deelnemers. Geconstateerd wordt dat adviseurs en inspecteurs over veel inhoudelijke onderwerpen grotendeels hetzelfde denken. Met name in de uitvoering, waarbij wet en praktijk niet naadloos op elkaar aansluiten, is bij de deelnemers onderling begrip gekweekt. Dat alleen al geldt als winst van deze fiscale conferentie Recht(s)bescherming.

⁴² Het aangehaalde voorbeeld is dat van een multimiljonair die bezwaar maakt tegen zijn IB-aanslag, omdat hij box III betaalt.

⁴³ Besproken voorbeelden betroffen het hypotheekrente-arrest (ECLI:NL:HR:2007:BA9393) en de voor soms kleine geschillen relatief grote immateriële schadevergoedingen, welke schadevergoedingen door de Hoge Raad recent (meer) aan banden zijn gelegd (ECLI:NL:HR:2024:853).