

36 428

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen (Wet tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I. Algemeen	1
1. Inleiding	1
2. Gedeformaliseerd werken Belastingdienst	2
2.1. Verbetering praktische rechtsbescherming	2
2.2. De huidige werkwijze van de Belastingdienst	3
2.3. De huidige werkwijze heeft onvoldoende wettelijke grondslag	4
2.4. De huidige werkwijze vergt een deugdelijke wettelijke grondslag	5
2.5. Een aangiftebiljet wordt aangemerkt als verzoek om ambtshalve vermindering	6
2.6. Verbetering rechtsbescherming bij een verzoek om ambtshalve vermindering	7
2.7. Omzet- en loonbelasting	8
2.8. Toekomstig wetsvoorstel «direct aanpassen»	8
3. Doenvermogen	8
4. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven	10
5. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie	10
6. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen	11
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	11

I. Algemeen

1. Inleiding

Het invullen van de jaarlijkse aangifte inkomstenbelasting vóór 1 mei na afloop van het belastingjaar is voor veel belastingplichtigen een bekend gegeven.¹ Het doen van aangifte is, onder meer vanwege de voorgevulde aangifte, de verkorte aangifte en de digitale mogelijkheden, zoals het doen van aangifte via mijnbelastingdienst.nl en de app Aangifte

¹ De termijn voor het doen van de aangifte inkomstenbelasting kan worden verlengd op grond van artikel 9, tweede lid, AWR.

Inkomstenbelasting, ook eenvoudiger geworden. Dit heeft ertoe geleid dat jaarlijks miljoenen aangiften vóór 1 mei worden ingediend, zoals 9,8 miljoen aangiften inkomstenbelasting 2022 die vóór 1 mei 2023 zijn ontvangen.² De meeste belastingplichtigen dienen hun aangifte inkomstenbelasting in één keer volledig en juist in. Toch komt het regelmatig voor dat een belastingplichtige na het indienen van zijn aangifte inkomstenbelasting nog een omissie in die aangifte wil herstellen. Om die omissie te herstellen, geeft de Belastingdienst in de praktijk aan om een nader aangepast digitaal aangiftebiljet in te dienen (herzien digitaal aangiftebiljet).³ Zolang de inspecteur nog de mogelijkheid heeft om de betreffende gegevens te verwerken bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting, wordt het herziene digitale aangiftebiljet beschouwd als een zogenoemde aanvulling op de aangifte. Met name in situaties waarin de aanslag wel is vastgesteld, rijst de vraag hoe de omissie kan worden hersteld.

Ingevolge de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit worden opgekomen via bezwaar en uiteindelijk beroep bij de belastingrechter, indien het een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking betreft.⁴ Een ander instrument om een onjuiste belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking in het voordeel van de belastingplichtige te wijzigen, is de mogelijkheid van ambtshalve vermindering. Ambtshalve vermindering vindt haar oorsprong meer dan een eeuw geleden in de Wet op de inkomstenbelasting 1914.⁵ De huidige algemene grondslag daartoe is opgenomen in de AWR.⁶ Het nadere beleid voor de inspecteur is opgenomen in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB).⁷ Anders is dit voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Hierbij gelden sinds 2010 bijzondere regels omtrent ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting.⁸

2. Gedeformaliseerd werken Belastingdienst

2.1. Verbetering praktische rechtsbescherming

Overeenkomstig de oproep van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken met het rapport «Burgers beter beschermd»⁹ om praktische rechtsbescherming meer centraal te zetten en meer rekening te houden met het doenvermogen van belastingplichtigen, heeft het kabinet een voortdurend streven om de (praktische) rechtsbescherming voor belastingplichtigen te verbeteren. De belangrijkste maatstaven bij deze beoogde verbeteringen en wetswijzigingen zijn eenvoud, menselijke maat en uitvoerbaarheid.¹⁰ Hierbij dient onder

² Feiten en cijfers inkomstenbelasting 2022, tijdens aangifteperiode 1 maart–1 mei 2023, online raadpleegbaar via de website van de Belastingdienst (<https://over-ons.belastingdienst.nl/de-aangifteperiode-zit-er-weer-op-2/>).

³ Zie de pagina «Ik heb een foutje gemaakt in mijn aangifte, maar ik heb hem al verstuurd – wat nu?» op de website van de Belastingdienst (<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/belastingaangifte/content/ik-heb-een-foutje-ontdekt>).

⁴ Artikel 26, eerste lid, AWR. Op grond van artikel 26, tweede lid, AWR wordt de voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur.

⁵ Wet van 19 december 1914 (Stb. 1914, 563), met het toenmalige artikel 109 van de Wet op de inkomstenbelasting 1914 als wettelijke grondslag.

⁶ Artikel 65 AWR.

⁷ Paragraaf 23 BFB.

⁸ Artikel 9.6 Wet IB 2001 juncto artikel 45aa URIB 2001.

⁹ Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage 1.

¹⁰ Zie de inleiding en hoofdstuk 1 van het Coalitieakkoord 2021–2025 «Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst», bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 35 788, nr. 77.

menselijke maat te worden verstaan «het recht doen aan de belangen van burgers bij de totstandkoming en uitvoering van beleid, wet- en regelgeving».¹¹ Het rapport «Burgers beter beschermd» biedt een aantal duidelijke aanbevelingen om de praktische rechtsbescherming te verbeteren. Een van de aanbevelingen die daarin is opgenomen, is om meer te «deformaliseren».¹² Daarmee wordt bedoeld dat een burger geen formele procedures van bezwaar en beroep hoeft te doorlopen als het slechts om een correctie van zijn gegevens gaat. Het gaat bijvoorbeeld om een benodigde aanpassing van de aanslag inkomstenbelasting die noch door de Belastingdienst noch door de belastingplichtige wordt betwist.

De voornoemde aanbeveling gaat verder dan het bestuursrecht. Zo is een van de onderdelen van het pre-consultatievoorstel ter wijziging van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) de «correctie van kennelijke fouten».¹³ Deze voorgestelde mogelijkheid om kennelijke fouten te herstellen, biedt bestuursorganen ruimte voor een responsieve omgang met besluiten die makkelijk te herstellen kennelijke onjuistheden bevatten, waardoor deze wijziging naar verwachting ertoe zal leiden dat in het algemene bestuursrecht minder vaak bezwaar hoeft te worden gemaakt tegen besluiten.¹⁴ Hoewel dit wetsvoorstel tot wijziging van de Awb nog in ontwikkeling is, is het kabinet van mening dat het fiscale bestuursrecht een eigen verbetering van (praktische) rechtsbescherming behoeft, gelet op de eigenheid van de fiscale rechtspraak. Hierbij dient in elk geval gedacht te worden aan de uitvoering van verschillende omvangrijke belastingwetten, de betrokkenheid van miljoenen (binnenlandse en buitenlandse) belastingplichtigen en de vaststelling van miljoenen belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen per jaar. Het kabinet zet met het onderhavige wetsvoorstel tot wijziging van de Wet IB 2001 een eerste stap om die (praktische) rechtsbescherming te vergroten.

2.2. De huidige werkwijze van de Belastingdienst

Voor de Belastingdienst is een praktische werkwijze die raakt aan bovengenoemde aanbeveling van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken en de pre-consultatieversie inzake de «correctie van kennelijke fouten» in de Awb reeds staande praktijk bij onder andere de inkomstenbelasting. Belastingplichtigen kunnen op grond van deze werkwijze op een laagdrempelige en eenvoudige manier omissies in de heffing (laten) herstellen. Dit gebeurt in de regel via de indiening van een aangepast (digitaal) aangiftebiljet na een vastgestelde aanslag inkomstenbelasting. Uit het aangepaste (digitale) aangiftebiljet blijkt dan alsnog de materieel juiste heffing. De Belastingdienst merkt deze (digitale) aangiftebiljetten niet als bezwaar aan, maar als een verzoek om ambtshalve vermindering en behandelt deze dienovereenkomstig. Deze werkwijze wordt hierna aangeduid als «de huidige werkwijze». Volledigheidshalve wordt daarbij opgemerkt dat deze werkwijze alleen van toepassing is op de aanslag zelf en niet op (bijvoorbeeld) de navorderingsaanslag. Anders dan de navorderingsaanslag wordt de aanslag in de praktijk vaak vastgesteld overeenkomstig de gegevens van de aangifte. Een wijziging van die gegevens via een aangepast (digitaal) aangiftebiljet inkomstenbelasting betreft in de regel situaties waarbij geen sprake is van een inhoudelijk geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, terwijl een navorderingsaanslag vaak het gevolg is van een eigen

¹¹ Overeenkomstig de definitie van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties van de Tweede Kamer; Kamerstukken II 2020/21, 35 387, nr. 2, p. 6.

¹² Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage 1, p. 117.

¹³ Kamerstukken II 2022/23, 29 279, nr. 763, bijlage 1, p. 2.

¹⁴ Kamerstukken II 2022/23, 29 279, nr. 763, bijlage 2, par. 3.3.

correctie door de inspecteur tot verhoging van de belastingschuld, waardoor eerder sprake is van een geschil.

Het doel van de huidige werkwijze is dat er tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst niet onnodig juridisch en formeel gecommuniceerd hoeft te worden. Belastingplichtigen kunnen omissies in de heffing (laten) herstellen zonder dat zij te maken krijgen met de formele bezwaarprocedure, die aan hen niet alleen bepaalde rechten geeft, maar ook hen allerlei eisen oplegt.¹⁵ In veel gevallen krijgen belastingplichtigen de gewenste aanpassing van hun belastingheffing overeenkomstig het aangepaste (digitale) aangiftebiljet. Zo zorgt deze werkwijze ervoor dat de bezwaar- en beroepsprocedure, inclusief de daarbij benodigde tijd, inzet en kosten voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst, minder vaak benodigd is. De Belastingdienst kan hiermee bespaarde tijd, inzet en kosten dan inzetten voor andere processen. Het kabinet is van mening dat deze huidige werkwijze voldoet aan de maatstaven van eenvoud, menselijke maat en uitvoerbaarheid en acht het in het belang van zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen om deze werkwijze te continueren.

2.3. De huidige werkwijze heeft onvoldoende wettelijke grondslag

Met de Stand van de uitvoering van de Belastingdienst wordt de Tweede Kamer geïnformeerd over signalen uit de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Het betreft hierbij signalen waar wetgeving knelt, waar beleid anders uitpakt dan bedoeld of moeilijkheden oplevert in de uitvoering dan wel waar de uitvoering een onbedoeld effect heeft. Deze signalen bevatten ook inhoudelijke signalen van medewerkers van de Belastingdienst over de wijze waarop de Belastingdienst zijn taak beter kan uitvoeren. Een belangrijk gegeven signaal in de Stand van de uitvoering 2021 zag op de huidige werkwijze in relatie tot de vraag of praktijk, jurisprudentie en regelgeving voldoende overeenstemmen.¹⁶ Uit onder andere – nadien gewezen – fiscale jurisprudentie blijkt dat deze vraag negatief dient te worden beantwoord.¹⁷

2.3.1. Een bericht van de belastingplichtige is in principe een bezwaarschrift

In mei vorig jaar heeft Hof 's-Hertogenbosch¹⁸ in zijn uitspraak een oordeel gegeven over het huidige juridische kader bij de huidige werkwijze. In lijn met een arrest van de Hoge Raad uit 1990¹⁹ oordeelt het Hof – kort samengevat – dat een na het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting ingediend aangiftebiljet, naar de stand van de huidige wetgeving, als bezwaar moet worden aangemerkt. Volgens het Hof gaat het er, ook bij een (opnieuw) ingediend aangiftebiljet, om of uit een aan de Belastingdienst toegestuurd bericht is af te leiden dat de belastingplichtige het niet eens is met een opgelegde aanslag. Dit is niet anders doordat tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag inkomstenbelasting bezwaar en beroep openstaat.²⁰ In het verlengde daarvan oordeelt het Hof dat een buiten de bezwaartermijn ingediend aangepast aangiftebiljet in beginsel moet worden aangemerkt als een te laat ingediend bezwaarschrift en dat dit

¹⁵ Zo zijn aan de vormgeving van een bezwaarschrift vereisten verbonden (opgenomen in artikel 6:5 Awb) en dient een bezwaarschrift binnen een bepaalde termijn ingediend te worden (artikel 6:7 Awb).

¹⁶ Kamerstukken II 2022/23, 31 066 nr. 962, p. 66.

¹⁷ Zie hiervoor bijvoorbeeld de in de volgende alinea nader toegelichte uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688.

¹⁸ Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688.

¹⁹ HR 10 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196.

²⁰ Artikel 9.6 Wet IB 2001.

slechts anders is, indien geen andere gevolgtrekking mogelijk is dan dat belastingplichtige welbewust beoogde dat het aangepaste aangiftebiljet niet zou worden behandeld als een bezwaarschrift, maar als een verzoek om ambtshalve vermindering.²¹ Tegen het oordeel van het Hof is geen beroep in cassatie ingesteld.

De uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch bevestigt dat op dit moment in de fiscale rechtspraak het uitgangspunt geldt dat ieder bericht, bijvoorbeeld een aangiftebiljet, waarmee de belastingplichtige aangeeft het niet eens te zijn met zijn aanslag, kwalificeert als een bezwaar. Alleen als zonder twijfel vaststaat dat het bericht van de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering betreft, zal daarvan ook sprake zijn. De huidige werkwijze van de Belastingdienst is niet in lijn met het kader dat volgt uit deze uitspraak van het Hof. Naar de mening van het kabinet zou een werkwijze conform die uitspraak leiden tot een formalisering van de huidige fiscale rechtspraak. Dit draagt niet bij aan de praktische rechtsbescherming, zodat de burger en de Belastingdienst daarmee niet gediend zijn, althans niet in de gevallen waarin geen sprake is van een daadwerkelijk geschil. Daarom is het gewenst om het wettelijke kader en de huidige fiscale rechtspraak nader bij elkaar te brengen.

2.3.2. Het verschuldigd worden van een dwangsom zonder materieel geschilpunt

Uit een arrest van de Hoge Raad²² blijkt dat het niet volledig volgen van de formele regels van bezwaar bij de huidige werkwijze ertoe kan leiden dat de Belastingdienst een dwangsom verschuldigd wordt, ondanks het feit dat aan de inhoudelijke gronden van de belastingplichtige volledig wordt tegemoetgekomen. Rechtsbescherming dient vanzelfsprekend te worden geboden. Echter, het kabinet acht het niet de bedoeling dat in gevallen waarbij via de huidige werkwijze de onjuiste heffing van inkomstenbelasting direct, eenvoudig en volledig is hersteld, toch bezwaar- en beroepsprocedures worden gevoerd enkel om een dwangsom te verkrijgen. De mogelijke toename van dergelijke zaken en de daarmee mogelijke toenemende druk op de uitvoering en de rechtspraak²³ dient volgens het kabinet te worden voorkomen.²⁴

2.4. De huidige werkwijze vergt een deugdelijke wettelijke grondslag

Ondanks de huidige mismatch tussen uitvoering en wet- en regelgeving, functioneert de huidige werkwijze in de praktijk goed voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen. Van de laagdrempelige en eenvoudige manier om omissies in de heffing te herstellen, wordt door de belastingplichtige en de Belastingdienst veelvuldig en zonder problemen gebruikgemaakt. Juridische risico's voor de Belastingdienst en procedures als gevolg van het ontbreken van een wettelijke grondslag zijn dan ook tot op heden qua aantal zaken beperkt gebleven.

Er zijn juridisch gezien situaties denkbaar waarin een belastingplichtige door de huidige werkwijze slechter af is vergeleken met de bezwaarprocedure voor wat betreft zijn rechtsbescherming. Dit wordt voornamelijk veroorzaakt door het feit dat een verzoek om ambtshalve vermindering

²¹ In dat geval kan sprake zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding (artikel 6:11 Awb).

²² HR 11 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1574.

²³ Zoals blijkt uit de zaak die heeft geleid tot HR 10 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:366, wordt in uitzonderingsgevallen wel blijvend geprocedeerd over dit soort zaken tot aan de hoogste belastingrechter ondanks het feit dat de inspecteur aan de materiële en formele gronden volledig tegemoetkomt.

²⁴ Overeenkomstig de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 maart 2023, 2023-0000070399 (Plan van aanpak no-cure-no-pay-problematiek BPM en WOZ, Kamerstukken II 2022/23, 29 279, nr. 776).

– anders dan een bezwaarprocedure – niet voorkomt dat een fiscale beschikking onherroepelijk vast komt te staan. Met andere woorden, in het geval dat een verzoek om ambtshalve vermindering van een fiscale beschikking wordt ingediend en geen bezwaarschrift, zal die beschikking na afloop van de bezwaartermijn onherroepelijk vaststaan.²⁵ Dit heeft bijvoorbeeld als gevolg dat fiscale partners bij de inkomstenbelasting gemeenschappelijke inkomens- of vermogensbestanddelen niet meer (anders) kunnen verdelen.²⁶ Verder gelden bij ambtshalve vermindering, in tegenstelling tot bij bezwaar, bepaalde voorwaarden die afhankelijk zijn van het moment van onherroepelijkheid van de bestreden fiscale beschikking, waarna geen vermindering meer wordt verleend in het geval van onder andere nieuwe jurisprudentie en nieuwe beleidsregels.²⁷ Of belastingplichtigen daadwerkelijk door de huidige werkwijze worden benadeeld, valt niet in het algemeen vast te stellen. Het lijkt niet voor de hand te liggen dat een belastingplichtige bezwaar maakt en vervolgens beroep, hoger beroep en beroep in cassatie instelt, uitsluitend met het oog op de steeds aanwezige kans dat er jurisprudentie verschijnt die voor hem voordelig uitpakt en waarop hij hangende de procedure een beroep kan doen. Voorts zijn er talloze scenario's denkbaar waardoor een procedure al bij bezwaar of later bij de belastingrechter niet wordt voortgezet en de fiscale beschikking onherroepelijk wordt voordat nieuwe jurisprudentie wordt gewezen.

Het kabinet is van mening dat met de huidige werkwijze wordt voldaan aan een duidelijke behoefte om op een laagdrempeligere wijze omissies in de heffing te herstellen en daarmee de (praktische) rechtsbescherming van belastingplichtigen te verbeteren. Om onnodige juridische risico's voor de Belastingdienst te beperken, een toename van onnodige druk op de uitvoering en de rechtspraak te voorkomen en de gewenste huidige werkwijze nader wettelijk te verankeren, stelt het kabinet met de voorgestelde maatregelen een deugdelijke wettelijke grondslag voor de huidige praktische werkwijze voor. Omdat de huidige werkwijze alleen betrekking heeft op aanslagen inkomstenbelasting, zien de voorgestelde maatregelen ook alleen daarop. Vanzelfsprekend wordt met de voorgestelde maatregelen niet getornd aan het recht om bezwaar te maken of beroep in te stellen. Het voorstel bepaalt slechts dat een herzien digitaal aangiftebiljet inkomstenbelasting in de regel als een verzoek om ambtshalve vermindering kwalificeert. Dit is alleen anders als de belastingplichtige aangeeft bezwaar te willen maken, bijvoorbeeld door indiening van een schriftelijk bezwaarschrift. Bovendien wordt voorgesteld om te voorzien in een aanvullende regeling op grond waarvan de hiervoor beschreven mogelijke nadelen voor de belastingplichtige van de behandeling als verzoek om ambtshalve vermindering, verder worden beperkt (zie paragraaf 2.6).

2.5. Een aangiftebiljet wordt aangemerkt als verzoek om ambtshalve vermindering

In de kern wordt op grond van de voorgestelde maatregel een ingediend (digitaal) aangiftebiljet nadat de aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld, wettelijk niet langer aangemerkt als bezwaarschrift, maar als verzoek om ambtshalve vermindering. De voorgestelde regeling ziet ook op de voor bezwaar vatbare beschikkingen die afzonderlijk op het

²⁵ De bezwaartermijn moet hierbij beoordeeld worden op grond van artikel 6:7 Awb en – ingeval van indiening buiten die termijn – artikel 6:11 Awb voor eventuele verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding.

²⁶ Artikel 2.17, vierde lid, Wet IB 2001.

²⁷ Deze voorwaarden zijn opgenomen in artikel 45aa URIB 2001 en paragraaf 23 BFB.

aanslagbiljet van de aanslag zijn vermeld.²⁸ Zoals hiervoor is aangegeven, wordt met dit wetsvoorstel niet getornd aan het recht van belastingplichtigen om bezwaar te maken of beroep in te stellen. Ook wordt met het voorstel geregeld dat in het geval dat de belastingplichtige bijvoorbeeld zowel een (digitaal) aangiftebiljet indient als een schriftelijk bezwaarschrift (waarin hij verwijst naar het aangiftebiljet) tegen zijn aanslag inkomstenbelasting, de inspecteur deze berichten gezamenlijk zal behandelen als een bezwaar.

2.6. Verbetering rechtsbescherming bij een verzoek om ambtshalve vermindering

De bedoeling van de huidige werkwijze is om voor de inkomstenbelasting op een laagdrempelige en eenvoudige manier omissies in de heffing te herstellen, waarbij geen sprake is van een inhoudelijk geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Op het moment dat sprake is van een inhoudelijk geschil, dient de belastingplichtige in de mogelijkheid te zijn om zijn zaak (opnieuw) te laten beoordelen door de inspecteur tijdens de bezwaarfase en daarna te kunnen voorleggen aan de belastingrechter tijdens de beroepsfase.

Om te voorkomen dat belastingplichtigen worden geconfronteerd met de voorwaarden die gelden bij de behandeling van een verzoek om ambtshalve vermindering, waardoor aan hen (praktische) rechtsbescherming onthouden zou worden, wordt een aanvullende regeling voorgesteld. Deze regeling houdt in dat een onjuiste aanslag door de inspecteur ambtshalve wordt verminderd indien een verzoek daartoe is ingediend binnen de wettelijke bezwaartermijn.²⁹ Concreet betekent dit dat de voorwaarden die normaliter gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering³⁰ niet gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering dat – via een gegevensverstrekking die op dezelfde wijze plaatsvindt als naar aanleiding van een uitnodiging tot het doen van aangifte – wordt ingediend binnen de bezwaartermijn. De aard van het bericht van de belastingplichtige verandert niet door de voorgestelde regeling. Het blijft een verzoek om ambtshalve vermindering. Ook tijdens het verloop van de behandeling van dit verzoek om ambtshalve vermindering alsmede bij de bezwaar- en beroepsprocedure tegen de voor bezwaar vatbare beschikking in het geval dat dit verzoek om ambtshalve vermindering wordt afgewezen,³¹ zal deze verruiming op grond waarvan een ambtshalve vermindering kan plaatsvinden, gelden.

Met de aanvullende maatregel tracht het kabinet gehoor te geven aan het advies van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken met het rapport «Burgers beter beschermd» dat het informeel doorvoeren van correcties er niet toe mag leiden dat uitholling van de rechtsbescherming van belastingplichtigen plaatsvindt.³² Het kabinet is dan ook van mening dat een binnen de bezwaartermijn ingediend verzoek om ambtshalve vermindering met betrekking tot een aanslag inkomstenbelasting zoveel mogelijk een gelijke juridische inhoudelijke behandeling dient te hebben als een tijdig ingediend bezwaarschrift. In het geval dat een belastingplichtige tijdig opkomt tegen zijn aanslag, mag de vorm van het bericht – een verzoek om ambtshalve vermindering of een bezwaarschrift – niet tot verschillen in rechtsbescherming leiden.

²⁸ Zie het huidige artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001.

²⁹ Artikelen 6:7 en 6:8 Awb en artikel 22j AWR.

³⁰ Artikel 9.6, tweede lid, Wet IB 2001 juncto artikel 45aa URIB 2001.

³¹ Op grond van het huidige artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.

³² Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage 1, p. 122.

Bij deze aanvullende regeling is gezocht naar een balans tussen eenvoud, menselijke maat en uitvoerbaarheid. Met het voorstel wordt tegemoetgekomen aan de (praktische) rechtsbescherming en daarmee de menselijke maat. Ten behoeve van de uitvoerbaarheid is ervoor gekozen om alleen voor verzoeken om ambtshalve vermindering die binnen de reguliere wettelijke bezwaartermijn worden ontvangen een aanvullende regeling te treffen, zonder dat daarbij sprake kan zijn van verschoonbare termijnoverschrijding.³³

2.7. Omzet- en loonbelasting

Zoals is aangegeven in de Kamerbrief van 19 april 2023³⁴ wordt de huidige werkwijze gehanteerd bij de inkomsten-, omzet- en loonbelasting. Het kabinet heeft ook onderzoek gedaan naar een wettelijke grondslag bij de omzet- en loonbelasting. Bij de omzetbelasting is gebleken dat een wettelijk maatregel geen doorgang kon vinden wegens onmogelijkheden met betrekking tot ICT. Dit betekent dat voor de omzetbelasting wordt doorgewerkt aan een toekomstige regeling via «direct aanpassen». De wettelijke grondslag voor de huidige wijze van afdoening van aanvullingen op een eerdere aangifte loonbelasting vergt meer onderzoek. Als uit aanvullend onderzoek blijkt dat een tijdelijke wettelijke grondslag voor de loonbelasting nog steeds wenselijk is, wordt gestreefd naar een wetsvoorstel voor een wettelijke grondslag per 2025.

2.8. Toekomstig wetsvoorstel «direct aanpassen»

Het kabinet beschouwt de voorgestelde maatregelen als tijdelijke regelingen. De huidige werkwijze van de Belastingdienst heeft het kabinet namelijk op het spoor gezet om een bredere wijziging van het kunnen herzien van een eerder vastgestelde belastingschuld te onderzoeken. Onder de noemer «direct aanpassen» wordt momenteel onderzocht op welke wijze het formeelrechtelijke heffingssysteem, zoals dat nu volgt uit de AWR, gemoderniseerd en vereenvoudigd kan worden. Hierbij wordt onder andere gekeken naar een aanpassing van de voorwaarden en termijn voor ambtshalve vermindering alsmede de voorwaarden en termijn voor navordering en naheffing.³⁵ Ook kan «direct aanpassen» volgens het kabinet een oplossing bieden voor de roep om meer rechtsbescherming die volgt uit de motie Grinwis³⁶ alsmede de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken met het rapport «Burgers beter beschermd».³⁷ Ook een gemoderniseerd heffingssysteem dient te voldoen aan eenvoud, menselijke maat en uitvoerbaarheid. Het kabinet streeft ernaar om begin volgend jaar het wetsvoorstel «direct aanpassen» in internetconsultatie te brengen.

3. Doenvermogen

De voorgestelde maatregelen hebben betrekking op de inkomstenbelasting. Dit betekent dat een groot deel van de belastingplichtigen – zowel burgers als ondernemers – hiermee in aanraking zal komen. In het kader van de doenlijkheid van deze maatregelen wenst het kabinet vooral nader aandacht te besteden aan de positie van burgers, die ieder jaar (veelal digitaal en voorgevuld) een aangifte voor de inkomstenbelasting indienen.

³³ Artikel 60 AWR wordt niet van toepassing verklaard.

³⁴ Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1216.

³⁵ Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1216 en Kamerstukken II 2022/23, 36 107, nr. 6, p. 10.

³⁶ Deze motie heeft betrekking op de massaalbezwaarprocedure. Zie Kamerstukken II 2021/22, 32 140, nr. 114.

³⁷ Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage 1.

De voorgestelde maatregelen brengen geen wijziging aan in de aangifteplicht: de inspecteur zal een belastingplichtige doorgaans uitnodigen tot het doen van aangifte,³⁸ waarna de belastingplichtige veelal digitaal – met behulp van de vooringevulde aangifte – een aangifte indient³⁹ en de inspecteur op basis van die gegevens vervolgens de aanslag vaststelt. In een groot deel van de gevallen komt daarmee de belastingheffing over dat jaar definitief vast te staan. Dit is bijvoorbeeld anders als een belastingplichtige het niet eens is met zijn aanslag.⁴⁰ Dit kan veroorzaakt worden doordat de belastingplichtige ontdekt dat hij zelf een ommissie in zijn eigen aangifte heeft begaan. Het herstellen van de aangifte en uiteindelijk de aanslag doet een beroep op het doenvermogen. De geleverde actie van de burger en daarmee het initiële beroep op het doenvermogen is niet anders dan bij elke onjuiste beschikking in het algemene of fiscale bestuursrecht die die burger wenst aan te passen. De voorgestelde maatregelen brengen dan ook geen verandering in dit initiële beroep op het doenvermogen.

Van de huidige werkwijze kan primair worden gesteld dat dit tegemoetkomt aan het doenvermogen van burgers. Met de huidige werkwijze wordt voldaan aan een duidelijke behoefte om op een meer laagdrempelig wijze omissies in een fiscale beschikking te herstellen. Met name in het geval dat er geen geschil is over de nadere inhoudelijke aanpassing van de fiscale beschikking, is de huidige werkwijze een verbetering van de (praktische) rechtsbescherming.

Omdat de voorgestelde maatregelen wettelijk verankeren wanneer sprake is van een verzoek om ambtshalve vermindering en dus geen bezwaarschrift, kan worden gesteld dat het beroep op het doenvermogen wordt vergroot in het geval dat de burger een bezwaarprocedure wenst te starten. De burger dient zich namelijk ervan bewust te zijn dat hij met uitsluitend de in de voorgestelde maatregelen genoemde gegevensverstrekking geen bezwaar kan maken tegen een fiscale beschikking. Burgers zullen in dit geval mogelijk vaker informatie dienen te verzamelen over het indienen van een bewaarschrift. Informatie over de bezwaarmogelijkheid wordt op het aanslagbiljet van de aanslag vermeld. Hiermee wordt de burger direct geïnformeerd op welke wijze hij bezwaar kan maken. Verder wordt op www.belastingdienst.nl informatie weergegeven over de wijze waarop bezwaar kan worden gemaakt. Uiteraard kan de burger ook in contact treden met de Belastingdienst via de Belastingtelefoon of een Belastingdienstkantoor of ander steunpunt bezoeken om de benodigde informatie te verkrijgen.

Om de positie van de burger verder te verbeteren, bevatten de voorgestelde maatregelen een regeling waardoor het voor de burger in de regel niet uitmaakt of hij een tijdig bezwaarschrift of een verzoek om ambtshalve vermindering indient.⁴¹ De regeling houdt concreet in dat de voorwaarden die normaliter gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering,⁴² niet gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering dat wordt ingediend binnen de bezwaartermijn die geldt voor de aanslag.

³⁸ Artikel 6 AWR.

³⁹ In de praktijk is het ook mogelijk dat de belastingplichtige een aanvulling indient op zijn aangifte voordat de aanslag is vastgesteld, via het wijzigen en opnieuw indienen van het (digitale) aangiftebiljet.

⁴⁰ Ook de inspecteur kan bijvoorbeeld tot de ontdekking komen dat de aanslag niet correct en te laag is. Hij kan de belastingschuld hoger vaststellen via een navorderingsaanslag op grond van artikel 16 AWR.

⁴¹ Zie ook paragraaf 2.6 van deze toelichting en het artikelsgewijs commentaar bij de voorgestelde wijziging van artikel 9.6 Wet IB 2001.

⁴² Artikel 9.6, tweede lid, Wet IB 2001 juncto artikel 45aa URIB 2001.

De huidige praktijk laat reeds zien dat de huidige werkwijze goed werkt voor zowel de Belastingdienst als voor belastingplichtigen. Van de laagdrempelige en eenvoudige manier om omissies in de heffing te herstellen, wordt door de belastingplichtige en de Belastingdienst veelvuldig en zonder problemen gebruikgemaakt. Op grond hiervan heeft het kabinet vooralsnog de verwachting dat de voorgestelde maatregelen goed zullen functioneren. Zoals weergegeven in paragraaf 2.8, is het kabinet onder de noemer «direct aanpassen» begonnen met een onderzoek op welke wijze het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem kan worden gemoderniseerd en vereenvoudigd.

4. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

De maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college van het ATR onderschrijft de hierna beschreven gemaakte regeldrukinschatting.

De voorgestelde maatregelen zorgen niet voor extra lastendruk. Een belastingplichtige hoeft geen extra handelingen te verrichten om te kunnen voldoen aan wet- en regelgeving. Zo blijft bijvoorbeeld het aangifte- en aanslagproces hetzelfde. De voorgestelde maatregelen zijn juist bedoeld als een laagdrempelige mogelijkheid voor herstel van een omissie die de belastingplichtige eerder in zijn aangifte heeft begaan. Als een belastingplichtige het niet eens is met zijn aanslag, zal hij wel een keuze moeten maken tussen bezwaar enerzijds of ambtshalve vermindering anderzijds. Deze keuze is nu ook mogelijk, maar wordt met het voorstel duidelijker verankerd in de wet. De belastingplichtige dient in bepaalde situaties voldoende informatie in te winnen over bezwaar enerzijds of ambtshalve vermindering anderzijds. Echter, er is geen toename van het aantal handelingen om aan wet- en regelgeving te voldoen. Ook onder huidig recht dient de belastingplichtige informatie tot zich te nemen over de keuze in zijn (procedurele) mogelijkheden. De belastingplichtige wordt hierover onder andere geïnformeerd via het aanslagbiljet (waarbij ook verwezen wordt naar de website van de Belastingdienst voor meer informatie).

5. Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen hebben als doel om de huidige werkwijze van een adequate wettelijke grondslag te voorzien en de (praktische) rechtsbescherming van belastingplichtigen te verbeteren. De voorgestelde maatregelen worden doeltreffend geacht, omdat het belastingplichtigen de mogelijkheid biedt om op een laagdrempelige en eenvoudige manier omissies in de heffing te kunnen herstellen. Aanvullend wordt geregeld dat een belastingplichtige geen rechten verliest indien hij binnen de bezwaartermijn die geldt voor de aanslag inkomstenbelasting een herzien (digitaal) aangiftebiljet indient dat inhoudelijk niet of niet geheel wordt gevolgd. Tevens zijn de voorgestelde maatregelen doelmatig, omdat hiermee wordt voorkomen dat de (formele) bezwaarprocedure – die de belastingplichtige weliswaar rechten geeft, maar ook verplichtingen oplegt – gestart moet worden als de belastingplichtige slechts een omissie wil laten herstellen. De bezwaarprocedure zal door de voorgestelde maatregelen vaker worden voorbehouden tot situaties waarbij sprake is van een daadwerkelijk geschil tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

De staande praktijk laat reeds zien dat de huidige werkwijze goed werkt voor zowel de Belastingdienst als voor belastingplichtigen. Dat neemt niet weg dat de voorgestelde maatregelen bedoeld zijn als tijdelijke regelingen, gelet op het feit dat het kabinet onder de noemer «direct

aanpassen» onderzoekt op welke wijze het formeelrechtelijke heffings-systeem, zoals dat nu volgt uit de AWR, gemoderniseerd en vereenvoudigd kan worden.

6. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Uitvoeringstoets

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets⁴³. Voor de voorgestelde maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per 1 januari 2024, de voorgestelde datum van inwerkingtreding. Met dit wetsvoorstel wordt de huidige werkwijze van de Belastingdienst voorzien van een deugdelijke wettelijke grondslag en wordt tevens recht gedaan aan de belangen van belastingplichtigen. De uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst verandert in de kern niet. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de voorgestelde maatregelen géén gevolgen hebben voor de Belastingdienst, Toeslagen en de Douane. Aan de voorgestelde maatregelen zijn geen uitvoeringskosten verbonden.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 9.6 Wet IB 2001 bevat reeds bijzondere regels voor ambtshalve vermindering van belastingaanslagen voor de inkomstenbelasting, zoals een (definitieve) aanslag of een navorderingsaanslag. Met de voorgestelde wijziging van artikel 9.6 Wet IB 2001 wordt voorzien in een bijzondere regeling voor ambtshalve vermindering van (enkel) de (definitieve) aanslag.⁴⁴ Andere belastingaanslagen, waaronder een navorderingsaanslag of conserverende aanslag, vallen niet onder de voorgestelde wijziging van artikel 9.6 Wet IB 2001.

In het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat de onjuiste aanslag door de inspecteur ambtshalve wordt verminderd, indien een verzoek daartoe is ingediend binnen de bezwaartermijn zoals is opgenomen in artikel 6:7 Awb, niettegenstaande het bepaalde krachtens artikel 9.6, tweede lid, Wet IB 2001. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat indiening van het verzoek binnen de genoemde termijn ook kan leiden tot ambtshalve vermindering van de aanslag als sprake is van een van de situaties die worden beschreven in artikel 45aa, onderdelen a tot en met e, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB 2001). Inhoudelijk heeft dit tot gevolg dat omstandigheden die normaliter in de weg kunnen staan aan het verlenen van een ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting op grond van artikel 9.6, tweede lid, Wet IB 2001 in combinatie met artikel 45aa URIB 2001, geen reden kunnen zijn om een dergelijke ambtshalve vermindering te weigeren bij een verzoek daartoe binnen de bezwaartermijn van die aanslag. Ook gedurende de behandeling van het verzoek om ambtshalve vermindering alsmede bij de bezwaar- en beroepsprocedure tegen de (eventuele) voor bezwaar vatbare beschikking in het geval het verzoek om ambtshalve vermindering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen,⁴⁵ zal

⁴³ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

⁴⁴ Op grond van het huidige artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 ook voor de bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag op het aanslagbiljet van de aanslag is vermeld of ingevolge het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift behoort te worden vermeld.

⁴⁵ Op grond van het huidige artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.

deze verruiming van de situaties op grond waarvan een ambtshalve vermindering kan plaatsvinden gelden. Een belastingplichtige kan dus bij toepassing van het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 gedurende een lopende procedure (van de behandeling van een verzoek, de geheel of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek en bezwaar en beroep tegen die afwijzing) niet tegengeworpen krijgen dat de aanslag inkomstenbelasting inmiddels onherroepelijk vast is komen te staan, waardoor bijvoorbeeld geen beroep meer mogelijk is op zogenoemde nieuwe jurisprudentie of een fiscale faciliteit niet meer kan worden geclaimd.⁴⁶ Hiermee wordt een ingediend verzoek om ambtshalve vermindering binnen de bezwaartermijn van de aanslag inkomstenbelasting meer gelijkgesteld aan een tijdig ingediend bezwaarschrift.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de toerekening van gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen, bestanddelen van de rendementsgrondslag, de geheven dividendbelasting en korting voor groene beleggingen van de belastingplichtige en zijn partner op grond van artikel 2.17 Wet IB 2001 niet valt onder het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001. Een door de belastingplichtige en zijn partner (toch) niet gewenste toerekening betekent namelijk niet dat de aanslagen inkomstenbelasting inhoudelijk onjuist zijn. Artikel 2.17 Wet IB 2001 kent een eigen termijn waarbinnen de belastingplichtige en zijn partner de onderlinge verhouding kunnen wijzigen. Voor de aanslag inkomstenbelasting is dit het moment waarop de aanslag inkomstenbelasting van de belastingplichtige en zijn partner onherroepelijk vaststaat.⁴⁷ Indien bijvoorbeeld tegen beide aanslagen geen bezwaar wordt gemaakt, is dit het geval na afloop van de bezwaartermijn. Het indienen van een verzoek tot ambtshalve vermindering betekent formeelrechtelijk niet dat de bezwaartermijn wordt gestuit of verkort. Bij een verzoek om ambtshalve vermindering binnen de bezwaartermijn kan derhalve gelijktijdig een verzoek tot wijziging van de onderlinge verhouding tussen fiscale partners plaatsvinden.

Ten slotte is in het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 geregeld dat artikel 60 AWR daarbij niet van toepassing is. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat zich geen mogelijkheid tot verschoonbaarheid kan voordoen bij de bepaling of een verzoek onder de reikwijdte van het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 valt. Het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 is daarmee alleen van toepassing in het geval dat het verzoek tot ambtshalve vermindering voor het einde van de reguliere, wettelijke bezwaartermijn is ontvangen. Overigens wordt met het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001 uitdrukkelijk niet gebroken met de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin is bepaald dat eventuele verschoonbaarheid een rol kan spelen bij de beoordeling of een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag tijdig – conform artikel 45aa, onderdeel a, URIB 2001 (de vijfjaarstermijn) – is ingediend.⁴⁸ Uitsluiting van de verschoonbaarheid geldt dan ook slechts voor de beoordeling of een verzoek binnen de termijn van artikel 6:7 Awb, bedoeld in het voorgestelde artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001, is ingediend.

Het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 bevat vervolgens enkele bijzondere regels voor het ambtshalve verminderen van de aanslag inkomstenbelasting en de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan het bedrag op het aanslagbiljet van de aanslag is vermeld. Dit betreft de situatie dat ten aanzien van een belastingplichtige de aanslag inkomsten-

⁴⁶ Artikel 45aa URIB 2001.

⁴⁷ Artikel 2.17, vierde lid, Wet IB 2001.

⁴⁸ HR 29 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1871.

belasting is vastgesteld, waarna deze belastingplichtige een aangepast (digitaal) aangiftebiljet indient dat strekt tot een vermindering van genoemde aanslag. Een dergelijk aangepast (digitaal) aangiftebiljet wordt op grond van het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering. Zonder deze bepaling zou de genoemde wijze van gegevensverstrekking – het indienen van een aangepast (digitaal) aangiftebiljet – kwalificeren als een bezwaarschrift. Uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad is immers af te leiden dat de drempel om een bericht als een bezwaarschrift te kwalificeren, laag ligt: in de regel is voor de kwalificatie van een bericht als bezwaarschrift voldoende dat uit dat aan de Belastingdienst toegestuurde bericht is af te leiden dat de belastingplichtige het niet eens is met de aan hem opgelegde aanslag.⁴⁹ Ook uit recente fiscale jurisprudentie komt deze lijn duidelijk naar voren.⁵⁰

Indien een gegevensverstrekking op grond van het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 wordt aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering, betekent dit dat de inspecteur die gegevensverstrekking zal behandelen conform de reeds bestaande en voorgestelde regels van artikel 9.6 Wet IB 2001 en mogelijk in combinatie met artikel 45aa URIB 2001.

De werkwijze waarbij een gegevensverstrekking door de belastingplichtige wordt aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering, geldt in de situatie dat de belastingplichtige, nadat de aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld, opnieuw gegevens verstrekt uitsluitend op de wijze waarop hij dat bij de uitnodiging tot het doen van aangifte ook heeft gedaan.⁵¹ In de praktijk zal dit neerkomen op de situatie waarin de belastingplichtige louter een aangepast (digitaal) aangiftebiljet indient. De voorgestelde bepaling betreft daarmee bijvoorbeeld niet de situatie dat de belastingplichtige met het aangepaste (digitale) aangiftebiljet ook een begeleidende brief meezendt waaruit blijkt dat (en waarom) hij het niet met de aanslag eens is. In dit geval zal in beginsel sprake zijn van een ingediend bezwaarschrift, tenzij op basis van de bewoordingen van die brief geen andere conclusie mogelijk is dan dat de belastingplichtige heeft beoogd dat zijn bericht niet zou worden behandeld als een bezwaarschrift, maar juist als een verzoek om ambtshalve vermindering.⁵² Als van laatstgenoemde situatie geen sprake is, zal de inspecteur, zoals hij dat bij ieder bezwaarschrift pleegt te doen, conform de reeds bestaande bepalingen uit de Awb en de AWR, toetsen of sprake is van een bezwaarschrift dat aan de wettelijke vereisten voldoet.⁵³ Een van de elementen bij die toetsing betreft het moment van indiening van het bezwaarschrift.⁵⁴ Als blijkt dat het bezwaarschrift niet binnen de bezwaartermijn die geldt bij bezwaar tegen de aanslag – en dus niet tijdig – is ingediend, zal de inspecteur dit bezwaarschrift, behoudens de mogelijkheid van een verschoonbare termijnoverschrijding op grond van artikel 6:11 Awb waarnaar hij gehouden is onderzoek te doen, niet-ontvankelijk verklaren. Vervolgens zal hij dat niet-ontvankelijke bezwaarschrift alsnog behandelen als een verzoek om ambtshalve vermindering.⁵⁵

⁴⁹ HR 10 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196, r.o. 4.1 en HR 7 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4247, r.o. 4.2.

⁵⁰ Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688.

⁵¹ Dit geldt ook in de situatie dat de inspecteur ambtshalve een aanslag heeft vastgesteld wegens het uitblijven van een aangifte. In een dergelijk geval zal de inspecteur het aangepaste (digitale) aangiftebiljet dat de belastingplichtige indient nadat de aanslag is vastgesteld, in beginsel ook kwalificeren als een verzoek om ambtshalve vermindering.

⁵² Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688, r.o. 4.3.3.4.

⁵³ Opgenomen in artikel 6:5 Awb.

⁵⁴ Artikel 6:7 Awb in combinatie met artikel 22j AWR.

⁵⁵ Zie paragraaf 8, derde lid, BFB.

Het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 is niet alleen van belang voor de aanslag inkomstenbelasting zelf, maar ook voor de voor bezwaar vatbare beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de aanslag vermeld staan. Dit volgt uit het huidige artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001, dat na de voorgestelde vernummering artikel 9.6, zesde lid, Wet IB 2001 is. Het kan hierbij bijvoorbeeld gaan om een beschikking belastingrente of een verliesbeschikking. Als een belastingplichtige een aangepaste digitale aangifte indient die bijvoorbeeld strekt tot vaststelling van een hoger bedrag aan verlies dan reeds bij de aanslag vastgesteld, wordt die aangepaste digitale aangifte ook aangemerkt als een verzoek om ambtshalve aanpassing van de eerder vastgestelde verliesvaststellingsbeschikking. Op het aanslagbiljet kan ook een verzuimboetebeschikking vermeld staan, bijvoorbeeld in de situatie dat een belastingplichtige, ondanks daartoe uitgenodigd en aangemaand te zijn, geen aangifte heeft ingediend en de inspecteur vervolgens ambtshalve een aanslag vaststelt. Als een belastingplichtige in een dergelijk geval enkel een aangepast (digitaal) aangiftebiljet indient, maakt hij daarmee nog niet kenbaar het niet eens te zijn met de verzuimboetebeschikking,⁵⁶ aangezien deze gegevensverstrekking als zodanig geen betrekking heeft op die boetebeschikking. Indien de belastingplichtige het niet eens is met de verzuimboetebeschikking, dient hij daartegen afzonderlijk een bezwaarschrift in te dienen. Wel kan een aangepast (digitaal) aangiftebiljet invloed hebben op hoogte van de vergrijpboete⁵⁷ die op het aanslagbiljet staat vermeld, in het geval dat op grond van de betreffende gegevens de boetegrondslag zal worden verminderd.

Artikel I, onderdeel B (artikel 9.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 9.7, derde lid, Wet IB 2001 betreft een aanpassing van een verwijzing naar artikel 9.6 Wet IB 2001 vanwege de voorgestelde vernummering in laatstgenoemd artikel als gevolg van invoeging van twee nieuwe leden in dat artikel. Inhoudelijk treedt hiermee geen wijziging op.

Artikel II (inwerkingtreding en overgangsrecht)

Het voorgestelde artikel II regelt dat deze wet per 1 januari 2024 in werking treedt, waarbij het voorgestelde artikel 9.6, derde en vierde lid, Wet IB 2001 voor het eerst van toepassing is op een verstrekking van gegevens op of na 1 januari 2024. Een en ander heeft tot gevolg dat dat een dergelijke gegevensverstrekking die wordt gedaan uiterlijk op 31 december 2023, niet op grond van de voorgestelde bepalingen zal kwalificeren als een verzoek om ambtshalve vermindering.

Artikel III

In het voorgestelde artikel III is de citeertitel van deze wet opgenomen.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij

⁵⁶ Artikel 67a AWR.

⁵⁷ Artikel 67d AWR.