Beleidsrichting direct aanpassen

Datum 25 maart 2024
Status Definitief

Titel	Beleidsrichting direct aanpassen
Auteur(s)	**Directie Directe Belastingen & Toeslagen** Afdeling Fiscale Rechtsbeginselen en Invordering
Bijlagen	Document met keuzes en vragen

Inhoud

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave

1 Samenvatting 7

2 Inleiding 10

3 Aanleidingen voor direct aanpassen 11
3.1 Technische mogelijkheden, uitvoering en belastingwet 11
3.1.1 De ontwikkelingen bij de aangifte inkomstenbelasting 11
3.1.2 Eenvoudig herstel van een omissie 12
3.1.3 Belastingwet meer aansluiten op de praktijk 12
3.2 Maatschappelijke wensen 13
3.2.1 Verbetering (praktische) rechtsbescherming 13
3.2.2 Een formele procedure bij een echt geschil 15

4 Herziening en indienen (aangepast) aangiftebiljet 16
4.1.1 Aangepaste aangiftebiljetten bij aanslagbelastingen 16
4.1.2 Aangepaste aangiftebiljetten bij aangiftebelastingen 17

5 Direct aanpassen: algemene schets en noties 18
5.1 Een algemeen schematisch overzicht van direct aanpassen 18
5.2 Verhouding met de Awb, de AWR en andere belastingwetten 19
5.2.1 Rechten en plichten belastingplichtigen in één wet 19
5.2.2 IB en VPB geen aangiftebelasting onder direct aanpassen 20

6 Direct aanpassen: nader verkend 21
6.1 Herziening van de (voorlopige) aanslag ten voordele van de belastingplichtige 22
6.1.1 Voorlopige aanslag 22
6.1.2 Aanslag 22
6.2 Herziening bij de voldoening, afdracht, teruggaafbeschikking en systeem-naheffingsaanslag ten voordele van de belastingplichtige 24
6.3 Vervallen van ambtshalve vermindering 24
6.4 Extra stap voor bezwaar en beroep? 25
6.5 Een nieuwe herzieningstermijn en fiscale verplichtingen en termijnen 25
6.6 Herziening ten nadele van de belastingplichtige 26
6.6.1 Zorgvuldige voorbereiding bij herziening ten nadele 26
6.6.2 Primaire termijn bij herziening ten nadele 27
6.6.3 Op elke grond tijdens de herzieningstermijn van drie jaar 27
6.6.4 Verlengde (aanslag- en) herzieningstermijn 28
6.6.5 Geen grote veranderingen in het aangifte- en aanslagproces bij de inkomstenbelasting 28
6.7 Vervallen van de navorderingsvoorwaarden 30
6.7.1 Nieuw feit 30
6.7.2 Andere situaties 31
6.7.3 Voorlopige conclusie 31

6.8 Afwijkende termijnen ten opzichte van navordering en naheffing 32
6.9 Bewijslastverdeling en fiscale informatieverplichtingen bij herziening 32
6.10 Onjuist herzieningsverzoek en bestraffing 33
6.11 Overige formeelrechtelijke aspecten 34
6.11.1 Herziening heeft andere procesrechtelijke aard dan bezwaar 34
6.11.2 Opgewerkt vertrouwen en uitsluitend volgen verzoek tot herziening 34
6.11.3 Belastingrente en invorderingsrente 34
6.11.4 Omvang van de rechtsstrijd 34
6.11.5 Uitvoerbaarheid in relatie tot te veel herzieningsverzoeken 35

7 Planning 36

1 Samenvatting

Onder de noemer ‘direct aanpassen’ wordt gewerkt aan het verbeteren van de wettelijke regels die gaan over het vaststellen van de belastingschuld. Het doel is om het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem te moderniseren en te vereenvoudigen.

Voordat een conceptwetsvoorstel tot het moderniseren en vereenvoudigen van het fiscale heffingssysteem ter consultatie zal worden aangeboden, wordt inbreng gevraagd op de voorgenomen beleidsrichting. Er staan verschillende keuzes open. Deze keuzes zijn in kaart gebracht via een apart bij deze beleidsrichting bijgevoegd document waarin ook vragen worden gesteld. Er is dus nog geen sprake van een definitieve beleidsrichting.

Tijdens deze pre-consultatie vraagt het Ministerie van Financiën actief aan verschillende partijen en belangenbehartigers om hun schriftelijke reactie op de beleidsrichting direct aanpassen. Ook wordt een burgeronderzoek verricht. De pre-consultatie wordt in 2024 afgesloten met een seminar op het Ministerie van Financiën waarbij partijen en belangenbehartigers ook mondeling hun vragen en gedachten kunnen delen. Alle inbreng wordt meegenomen bij de verdere uitwerking van direct aanpassen.

Waarom direct aanpassen?

De wettelijke regels zijn niet voldoende meeontwikkeld met de technische mogelijkheden, de ontwikkelingen in de uitvoering van de Belastingdienst en maatschappelijke wensen. Met direct aanpassen wordt beoogd om de wettelijke regels eenvoudiger te maken. Het moet voor burgers en bedrijven eenvoudiger zijn om onjuistheden bij de heffing van belasting te herstellen. Ook moet de Belastingdienst de mogelijkheden hebben om efficiënt en effectief het juiste belastingbedrag te kunnen heffen. Direct aanpassen richt zich op een beter uitlegbaar, uitvoerbaar en doenlijk fiscaal stelsel.

Een korte samenvatting van de grootste wijzigingen bij direct aanpassen

Eerst herziening en bij een geschil bezwaar en beroep

Alle berichten na de eerste (definitieve) vaststelling van de belastingschuld, waaronder (digitale) aangiftebiljetten, worden aangemerkt als verzoeken om herziening en niet langer als bezwaar. Herziening vindt op een informele en laagdrempelige wijze plaats. Als een verzoek om herziening wordt afgewezen, is bezwaar en beroep tegen die afwijzing mogelijk.

Herzieningstermijn voor burgers en bedrijven

Tijdens een herzieningstermijn van drie jaar hebben burgers en bedrijven de mogelijkheid om de belastingaanslag, voldoening, of afdracht te laten verminderen. De belastingschuld kan tijdens die drie jaar in beginsel op

elke grond worden verminderd naar het juiste belastingbedrag. Met betrekking tot nieuwe jurisprudentie wordt onderzocht welke rechterlijke uitspraken binnen de driejaarstermijn terug kunnen werken. Na de herzieningstermijn van drie jaar kan de belastingheffing niet meer worden verminderd. De mogelijkheid van een ambtshalve vermindering komt te vervallen. Verder kunnen burgers en bedrijven uiteraard ook een verzoek tot herziening indienen dat ziet op een verhoging van de belastingschuld.

Herzieningstermijn voor de inspecteur

Bij zowel aanslag- als aangiftebelastingen verkrijgt de inspecteur een herzieningstermijn van drie jaar na afloop van het belasting- of kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Herziening tot een hogere en juiste belastingschuld (herziening ten nadele) kan in beginsel op elke grond. De mogelijkheid van navordering (inclusief de voorwaarden daartoe) en naheffing komt te vervallen. Tegen herziening ten nadele van de belastingplichtige staat bezwaar en beroep open.

Verlenging herzieningstermijn voor de inspecteur

Voor de situaties die dat rechtvaardigen, wordt een verlenging van de herzieningstermijn beoogd. Op dit moment wordt gedacht aan een verlenging van vijf jaar, zodat de totale termijn acht jaar is (na afloop van het belasting- of kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend). De termijn zou bijvoorbeeld verlengd kunnen worden in het geval dat het te wijten is aan kwade trouw van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige dat te weinig belasting is geheven of een te hoge teruggaaf is verstrekt.

Evenwicht tussen de individuele belangen van de belastingplichtige en het algemene belang van belastingheffing

Met direct aanpassen wordt gestreefd naar meer evenwicht tussen de individuele belangen van de belastingplichtige en het algemene belang van belastingheffing. Bij dit evenwicht staat onder meer een nieuwe belangenafweging tussen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid centraal.

De maatschappelijke oproep voor een meer responsieve omgang met een onherroepelijk geworden belastingheffing, bijvoorbeeld door verloop van de bezwaartermijn tegen de aanslag inkomstenbelasting, vraagt om stappen waarmee een belastingplichtige ruimere mogelijkheden krijgt om zijn belastingheffing op eenvoudige wijze in zijn voordeel te laten aanpassen.[1] Hiermee komt de juiste vaststelling van de materiële belastingschuld meer voorop te staan, hetgeen ten goede komt aan de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen.

Wel betekent een dergelijke stap dat de (juridische) gevolgen van bijvoorbeeld een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting worden beperkt. Ruimere mogelijkheden voor de belastingplichtige betekent onder andere minder zekerheid ten aanzien van de inkomsten voor de

[1] De maatschappelijke oproep is duidelijk naar voren gekomen naar aanleiding van het Kerstarrest van de Hoge Raad (HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963) en het kabinetsbesluit (Kamerbrief van 20 september 2022, nr. 2022-0000229353) tot het niet bieden van rechtsherstel aan de zogenoemde groep niet-bezwaarmakers.

schatkist. Om het belang van de schatkist voldoende te bewaken is het daarom wenselijk dat ook de Belastingdienst ruimere mogelijkheden krijgt om de juiste belastingschuld in het nadeel van de belastingplichtige te kunnen vaststellen. Ook dit komt ten goede aan de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen.

Deze stappen naar meer rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen betekent ook dat minder rechtszekerheid kan worden ontleend aan bijvoorbeeld een eerder vastgestelde aanslag inkomstenbelasting. Teneinde deze (rechts)onzekerheid voor de belastingplichtige (in het geval van een herziening ten nadele van de belastingplichtige) en de schatkist (in het geval van een herziening ten voordele van de belastingplichtige) te mitigeren, bevat direct aanpassen een verkorting van wettelijke termijnen.

Het streven is namelijk dat zoveel mogelijk belastingplichtigen alleen te maken zullen krijgen met de primaire herzieningstermijn van drie jaar. Dit zal in de regel betekenen dat zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst een verkorting van de fiscale verjaringstermijn van vijf jaar[2] naar drie jaar zullen ondervinden. Omdat de rechtsonzekerheid ten aanzien van een vastgestelde aanslag inkomstenbelasting mogelijk te groot wordt geacht gedurende de herzieningstermijn, wordt nader onderzocht op welke wijze voornoemde rechtsonzekerheid aanvullend passend kan worden beperkt.

Planning

Door middel van een pre-consultatie zal onderhavig beleidsdocument bij diverse partijen ter consultatie worden voorgelegd. De pre-consultatie wordt in 2024 afgesloten met een seminar op het Ministerie van Financiën waar partijen en belangenbehartigers ook mondeling hun vragen en gedachten kunnen delen. Alle verkregen inbreng wordt meegenomen bij de verdere uitwerking van het wetsvoorstel. De internetconsultatie van het wetsvoorstel is op dit moment gepland voor het vierde kwartaal van 2024. Het streven is uiteindelijk om het systeem van direct aanpassen met ingang van 1 januari 2028 (gefaseerd) in te voeren.

[2] Navordering kent een primaire termijn van vijf jaar, de naheffingstermijn is vijf jaar en ook bij ambtshalve vermindering geldt een soortgelijke termijn van vijf jaar.

2 Inleiding

In 2023 is de Tweede Kamer via twee Kamerbrieven geïnformeerd over het onderzoek naar de beoogde vereenvoudiging en modernisering van het fiscale formeelrechtelijke heffingssysteem dat plaatsvindt onder de noemer 'direct aanpassen'.[3] Volgens de Staatssecretaris van Financiën is een nieuw formeelrechtelijk heffingssysteem de passende en benodigde oplossing om het fiscale (proces)recht meer rechtvaardig en toekomstbestendig te maken. Direct aanpassen streeft naar een beter uitlegbaar, uitvoerbaar en doenlijk fiscaal stelsel.

Met direct aanpassen wordt gestreefd naar meer evenwicht tussen de individuele belangen van de belastingplichtige en het algemene belang van belastingheffing. Bij dit evenwicht staat onder meer een nieuwe belangenafweging tussen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid centraal.

Om dit evenwicht te bereiken heeft direct aanpassen de volgende belangrijke pijlers:

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

In voornoemde Kamerbrieven is het streven geuit om begin 2024 het wetsvoorstel in internetconsultatie te brengen. De gedachtenvorming heeft de afgelopen periode niet stilgestaan en er heeft onder meer reeds een (eerste) burgeronderzoek plaatsgevonden naar de wijze waarop kan worden omgegaan met foutherstel in de aangifte of aanslag inkomstenbelasting door zowel de belastingplichtige als de inspecteur.[4]

In voorbereiding op de internetconsultatie wenst het Ministerie van Financiën een pre-consultatie te doen door middel van dit document. Partijen en belangenbehartigers kunnen op deze manier hun inbreng geven zodat zij reeds in de beleidsontwikkelingsfase actief een bijdrage kunnen leveren ten aanzien van de contouren van direct aanpassen. Er is namelijk nog geen sprake van een definitieve beleidsrichting. Ook wordt tijdens deze pre-consultatie een tweede burgeronderzoek verricht.

De pre-consultatie wordt in 2024 afgesloten met een seminar op het Ministerie van Financiën waar partijen en belangenbehartigers ook mondeling hun vragen en gedachten kunnen delen. Alle verkregen inbreng wordt meegenomen bij de verdere uitwerking van het wetsvoorstel.

[3] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1216 en 1290.
[4] Zie Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1290, bijlage 1, voor de volledige bevindingen van dit onderzoek.

3 Aanleidingen voor direct aanpassen

De beleidsrichting direct aanpassen heeft verschillende aanleidingen. De belangrijkste is dat de wettelijke regels voor het kunnen wijzigen van een eerder vastgestelde belastingschuld niet voldoende zijn meeontwikkeld met de technische mogelijkheden, de ontwikkelingen in de uitvoering door de Belastingdienst en de maatschappelijke wensen.

Met direct aanpassen wordt beoogd deze wettelijke regels eenvoudiger te maken. Het moet voor burgers en bedrijven eenvoudiger zijn om onjuistheden bij de heffing van belasting te herstellen. Ook moet de Belastingdienst de mogelijkheden hebben om efficiënt en effectief het verschuldigde belastingbedrag juist vast te kunnen stellen.

3.1 Technische mogelijkheden, uitvoering en belastingwet

3.1.1 De ontwikkelingen bij de aangifte inkomstenbelasting

Een treffend voorbeeld van nieuwe technologische mogelijkheden en ontwikkelingen in de uitvoering van de Belastingdienst is de werkwijze bij de aangifte inkomstenbelasting. Het invullen van de jaarlijkse aangifte inkomstenbelasting vóór 1 mei na afloop van het belastingjaar is voor veel belastingplichtigen een bekend gegeven. Het doen van aangifte is eenvoudiger geworden door onder andere de vooringevulde aangifte, de verkorte aangifte[5] en de digitale mogelijkheden, zoals het doen van aangifte via mijnbelastingdienst.nl en de aangifte-app. Deze ontwikkelingen hebben geleid tot het succes dat jaarlijks miljoenen aangiften vóór 1 mei worden ingediend. Zo zijn 9,8 miljoen aangiften inkomstenbelasting 2022 vóór 1 mei 2023 ontvangen.[6]

Voor veel belastingplichtigen wordt de ingediende aangifte inkomstenbelasting binnen een korte termijn opgevolgd met een aanslag die op de gegevens in de ingediende aangifte is gebaseerd. Voor veel belastingplichtigen zal met de vastgestelde aanslag het eindstation zijn bereikt. Dit worden ook wel ‘green lane-aangiften’ genoemd.

De grootste rechtszekerheid die in de praktijk aan belastingplichtigen kan worden gegeven, is een vastgestelde aanslag inkomstenbelasting die geen wijziging meer behoeft. Oftewel: in één keer een juist vastgestelde aanslag. Om dit te bereiken zijn vanzelfsprekend juiste (aangifte)gegevens onontbeerlijk. Het is dan ook positief dat uit een in 2022 uitgevoerde steekproef (over de inkomstenbelasting niet-winst) blijkt dat ongeveer 95% van de burgers een juiste en volledige aangifte indient. Dit cijfer ligt in lijn met eerdere steekproeven.[7]

[5] Belastingplichtigen met een eenvoudige fiscale situatie (met inkomsten uit dienstbetrekking, eigen woning en hypotheek en een vermogen onder de grens van de vermogenstoets toeslagen) krijgen een verkorte aangifte die volledig vooraf is ingevuld. De belastingplichtige hoeft alleen te controleren en in te sturen. Als belastingplichtigen gegevens willen wijzigen of aanvullen, kunnen zij eenvoudig overstappen naar de reguliere aangifte.
[6] Feiten en cijfers inkomstenbelasting 2022, tijdens aangifteperiode 1 maart – 1 mei 2023.
[7] Jaarplan 2024 van de Belastingdienst, p. 13.

Het is vanzelfsprekend dat voornoemde cijfers en de rechtszekerheid als gevolg van een juist vastgestelde aanslag moeten worden behouden, dan wel verder moeten worden verbeterd. Dit vindt plaats door onder andere het doen van aangifte verder te vereenvoudigen. Er kan worden gedacht aan het verder vooraf invullen van de aangifte inkomstenbelasting of het meer afstemmen van de inhoud van de aangifte op de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.

3.1.2 Eenvoudig herstel van een omissie

Het komt regelmatig voor dat een belastingplichtige of inhoudingsplichtige na het indienen van diens aangifte nog een omissie wil herstellen met het doel de belastingschuld te verminderen (hierna: herstel van een omissie).[8]

Om die omissie te herstellen wordt voor de inkomstenbelasting op aanraden van de Belastingdienst vaak een aangepast digitaal aangiftebiljet ingediend.[9] Met een dergelijk aangepast aangiftebiljet kunnen eenvoudig alsnog de volledige en juiste fiscale gegevens worden verstrekt aan de inspecteur, zodat de belastingschuld op het juiste bedrag kan worden vastgesteld. Dergelijke wijzigingen betreffen geen geschil, zodat geen bezwaarprocedure benodigd is.

De praktijk laat zien dat deze werkwijze veelvuldig wordt toegepast. Cijfers bij de inkomstenbelasting laten zien dat in het eerste jaar na afloop van het belastingjaar meer dan 100.000 aanvullingen op de aangifte worden ingediend. Dit aantal neemt vervolgens af tot duizenden aanvullingen in het derde jaar na afloop van het belastingjaar. De praktijk laat dus duidelijk een behoefte zien om eenvoudig een omissie in de aangifte te kunnen herstellen en de vastgestelde aanslag inkomstenbelasting te (laten) herzien.

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. Wanneer de herziene aangifte na het vaststellen van de aanslag wordt ingediend, geldt voor de inkomstenbelasting sinds 1 januari 2024 een specifieke wettelijke regeling.[10] Op grond van deze regeling wordt een herziene aangifte die dient tot het herstellen van een omissie aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering en niet als een bezwaar. Hierdoor wordt het herziene aangiftebiljet gedeformaliseerd behandeld en de omissie op een laagdrempeligere wijze hersteld. Dit is al een eerste stap in de bredere ontwikkeling die in deze beleidsrichting wordt beschreven.

3.1.3 Belastingwet meer aansluiten op de praktijk

[8] Het komt ook voor dat het herstel van de omissie kan leiden tot een verhoging van de belastingschuld. Een dergelijk bericht kwalificeert niet als een bezwaar, maar als een verzoek tot oplegging van een navorderings- of naheffingsaanslag. Dergelijke verzoeken staan in dit document niet centraal, omdat direct aanpassen geen verandering van dit herstel bewerkstelligt.

[9] 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).

[10] Artikel 9.6, derde en vierde lid, Wet IB 2001.

Hoewel de hierboven beschreven werkwijze in de praktijk van de inkomstenbelasting goed functioneert en per 2024 een stevigere wettelijke grondslag heeft, komt deze werkwijze niet overeen met de formeelrechtelijke systematiek van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Op grond van de AWR kan slechts éénmaal aangifte gedaan worden. Het niet aansluiten van de belastingwet op de praktijk leidt dan ook tot (vaak nog onbeantwoorde) rechtsvragen.[11] Niet alleen brengt dit rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige met zich, maar ook juridische risico's voor de Belastingdienst. Het is duidelijk dat een dergelijk verschil tussen een gewenste praktische werkwijze en de belastingwet onwenselijk is. Er is dan ook een duidelijke behoefte aan een wettelijke herzieningsregeling waarmee wordt bereikt dat aanvullingen op de aangifte een soortgelijke behandeling krijgen als de initiële aangifte zelf.

De inkomstenbelasting is niet de enige rijksbelasting waarbij de behoefte bestaat om een ingediende aangifte aan te passen. Een vergelijkbare situatie geldt bijvoorbeeld bij de omzet- en de loonbelasting. Ook daar worden omissies eenvoudig hersteld door het indienen van een suppletieformulier voor de omzetbelasting[12], een correctiebericht voor de loonbelasting[13] of het (voor het eerst) indienen van een (gewijzigd) aangiftebiljet over het betreffende tijdvak bij zowel de omzet- als de loonbelasting.

Een meer specifieke situatie die bij de omzet- en loonbelasting vaak speelt is dat een (digitaal) aangiftebiljet voor het eerst wordt ingediend nadat de inspecteur een naheffingsaanslag heeft opgelegd wegens het niet (tijdig) indienen van de aangifte of het niet (tijdig) betalen overeenkomstig de aangifte. Dergelijke systeem-naheffingsaanslagen, waarbij in de regel geen geschil aanwezig is, worden in grote aantallen hersteld via het (alsnog) indienen van een aangiftebiljet. Voor de omzetbelasting betreft dit circa 400.000 berichten per jaar. Voor de loonbelasting betreft dit circa 30.000 berichten. Het is voor de Belastingdienst niet uitvoerbaar om deze aantallen te behandelen via de formele procedure van bezwaar. Hier geldt, net als bij de omissies in de inkomstenbelasting, dat een gedeformaliseerde werkwijze de voorkeur heeft omdat er geen sprake is van een geschil.

3.2 Maatschappelijke wensen

3.2.1 Verbetering (praktische) rechtsbescherming

De Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken heeft in het rapport "Burgers beter beschermd" opgeroepen om praktische rechtsbescherming meer centraal te zetten en meer rekening te houden met het doenvermogen van belastingplichtigen.[14] Het kabinet heeft overeenkomstig die oproep een voortdurend streven om de (praktische) rechtsbescherming voor belastingplichtigen te verbeteren. De belangrijkste

[11] Een rechtsvraag is bijvoorbeeld: wat geldt nu als 'de aangifte'? In het verlengde hiervan zijn er opkomende vragen over de huidige toepassing en ook voor de toekomst de gewenste uitwerking van wettelijke regelingen als bijvoorbeeld de aanslagtermijn, navordering, naheffing, omkering bewijslast (de vereiste aangifte), fiscale beboeting en inkeren.
[12] Artikel 10a AWR juncto artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
[13] Artikel 28a Wet LB 1964.
[14] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1.

maatstaven bij de beoogde verbeteringen en wetswijzigingen zijn eenvoud, menselijke maat en uitvoerbaarheid.[15] Onder menselijke maat dient te worden verstaan ”het recht doen aan de belangen van burgers bij de totstandkoming en uitvoering van beleid, wet- en regelgeving”.[16]

Het rapport “Burgers beter beschermd” doet een aantal duidelijke aanbevelingen om de praktische rechtsbescherming te verbeteren. Een van de aanbevelingen die in het rapport is opgenomen, is om meer te ‘deformaliseren’.[17] Daarmee wordt bedoeld dat een burger geen formele procedures van bezwaar en beroep, met rechten en plichten[18], hoeft te doorlopen als het slechts om een correctie van zijn gegevens gaat. Deze richting wordt niet alleen in het belastingrecht ingezet, maar binnen het gehele (algemene) bestuursrecht bestaat een soortgelijk streven.

Zo wordt voor het gehele bestuursrecht gestreefd naar een meer responsieve omgang met besluiten die makkelijk te herstellen kennelijke onjuistheden bevatten. Een voorbeeld hiervan is een van de onderdelen van het voorstel ter wijziging van de Algemene wet bestuursrecht (Awb): de “correctie van kennelijke fouten”.[19] Deze wijziging zal naar verwachting ertoe leiden dat in het algemene bestuursrecht minder vaak bezwaar hoeft te worden gemaakt tegen besluiten. Ook deze ontwikkeling benadrukt derhalve dat de bezwaarprocedure steeds vaker als een te formele procedure wordt beschouwd voor situaties waarbij geen inhoudelijk geschil aanwezig is. Dit onderstreept de wens om meer te deformaliseren. Naar het belastingrecht vertaald, kan het dan bijvoorbeeld gaan om een benodigde aanpassing van de aanslag inkomstenbelasting die door de Belastingdienst noch de belastingplichtige wordt betwist.

Een ander punt dat in het rapport “Burgers beter beschermd” duidelijk naar voren komt, is dat de rechtsbescherming in de praktijk niet goed functioneert omdat de termijnen die burgers krijgen vaak te kort zijn.[20] Na verloop van de bezwaar- of beroepstermijn van - in de regel - zes weken[21] is de belastingschuld (via een belastingaanslag, voldoening of afdracht) onherroepelijk. Het recht op toegang tot rechtsbescherming in de zin van ‘volledige toetsing’ van de belastingschuld gaat daarmee verloren.[22] Wel resteert nog de mogelijkheid van ambtshalve vermindering. Echter, wegens de daarbij vaak geldende[23] voorwaarden[24], biedt ambtshalve vermindering niet altijd soelaas.[25]

[15] Zie de inleiding en hoofdstuk 1 van het Coalitieakkoord 2021–2025 «Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst», bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 35788, nr. 77.
[16] Overeenkomstig de definitie van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties van de Tweede Kamer; Kamerstukken II 2020/21, 35387, nr. 2, p. 6.
[17] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1, p. 117.
[18] Waaronder in beginsel een tijdig en volledig bezwaarschrift. Zie artikel 6:5 en artikel 6:7 Awb.
[19] Kamerstukken II 2022/23, 29279, nr. 763, bijlage 1, p. 2. Zie verder de voorgestelde artikelen 3:51 tot en met 3:53 Awb van de consultatieversie Wet versterking waarborgfunctie Awb op www.internetconsultatie.nl.
[20] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1, p. 55 en 67.
[21] Artikel 6:7 Awb. In bepaalde gevallen is termijnoverschrijding verschoonbaar, zie artikel 6:11 Awb.
[22] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1, p. 55.
[23] Deze voorwaarden gelden niet indien een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag inkomstenbelasting wordt gedaan binnen de bezwaartermijn. Zie artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.
[24] Zie artikel 65 AWR, artikel 9.6 Wet IB 2001, artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 en artikel 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.
[25] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1, p. 56.

Een duidelijk voorbeeld van de beperkende voorwaarden van ambtshalve vermindering is de uitkomst van de massaalbezwaarprocedure over box 3 via het zogenoemde Kerstarrest van de Hoge Raad[26] en het kabinetsbesluit[27] tot het niet bieden van rechtsherstel aan de zogenoemde groep niet-bezwaarmakers[28]. Het Kerstarrest kwalificeert als 'nieuwe jurisprudentie'[29], waardoor er geen plicht bestaat om over te gaan tot ambtshalve vermindering van onherroepelijk geworden belastingaanslagen.[30] Deze beperkende werking van de voorwaarden van ambtshalve vermindering heeft tot veel politieke en maatschappelijke reacties geleid.[31] Vanuit het oogpunt van het recht doen aan belangen van burgers[32] bestaat er een duidelijke oproep om een nieuwe afweging te maken ten aanzien van het (huidige) rechtskader voor belastingplichtigen.

3.2.2 Een formele procedure bij een echt geschil

Meer deformaliseren en daarmee een meer responsieve omgang met besluiten die makkelijk te herstellen kennelijke onjuistheden bevatten, zal tot gevolg hebben dat de formele procedure van bezwaar en vervolgens beroep meer beperkt blijft tot situaties waarin sprake is van een daadwerkelijk geschil. Afhankelijk van de uiteindelijke vormgeving van direct aanpassen, kunnen bezwaar en beroep[33] meer worden ingezet bij inhoudelijke geschillen en niet bij zaken waarbij het voornaamste belang ligt bij het verkrijgen van bedragen inzake proceskostenvergoedingen, vergoedingen van immateriële schade en dwangsommen.[34] Dit zal ten goede komen aan de capaciteit van de Belastingdienst en bij de rechtspraak. Geschilbeslechting bij bezwaar en beroep komt dus meer op de voorgrond te staan.

[26] HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.
[27] Kamerbrief van 20 september 2022, nr. 2022-0000229353.
[28] Belastingplichtigen van wie de aanslag onherroepelijk vaststond ten tijde van het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.
[29] Artikel 45aa, aanhef en onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.
[30] HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:720.
[31] Zie onder andere de motie Grinwis, Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 114.
[32] De zogenoemde menselijke maat. Overeenkomstig de definitie van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties (TCU) van de Tweede Kamer; Kamerstukken II 2020/21, 35387, nr. 2, p. 6.
[33] Na een afwijzing van een verzoek tot herziening of bij een herziening in het nadeel van de belastingplichtige.
[34] Zie in dit kader ook de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm.

4 Herziening en indienen (aangepast) aangiftebiljet

Op dit moment kent de belastingwet[35] de mogelijkheid om (slechts) één keer aangifte te doen. In de regel[36] nodigt de inspecteur van de Belastingdienst de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige (kortheidshalve hierna: belastingplichtige) uit tot het doen van aangifte[37], waarna de belastingplichtige binnen een door de inspecteur gestelde termijn[38] de aangifte dient in te dienen. Hierbij is de belastingplichtige gehouden duidelijk, stellig en zonder voorbehoud[39] en uiteraard ook juist[40] de gevraagde gegevens via het (elektronische) aangiftebiljet in te vullen, het (elektronische) aangiftebiljet (elektronisch) te ondertekenen en vervolgens het (elektronische) aangiftebiljet in te dienen bij de Belastingdienst.

Mede door het digitale tijdperk is het voor belastingplichtigen feitelijk mogelijk geworden om meermalen een aangiftebiljet in te dienen. Dit is zowel makkelijk voor belastingplichtigen als voor de Belastingdienst om alsnog alle fiscaal relevante en juiste gegevens te verzamelen en vervolgens geautomatiseerd te verwerken. Formeelrechtelijk zijn deze aanvullende aangiftebiljetten echter geen 'aangifte' in de zin van de belastingwet, aangezien een belastingplichtige slechts één keer de aangifte over een bepaald tijdvak kan doen. In de praktijk verkrijgen deze aanvullende aangiftebiljetten een formeelrechtelijke kwalificatie die afhankelijk is van het moment waarop het aanvullende aangiftebiljet wordt ingediend. Ook kan de toepasselijke rijksbelasting invloed hebben op voornoemde kwalificatie.

4.1.1 Aangepaste aangiftebiljetten bij aanslagbelastingen

Bij een aanslagbelasting wordt een aangepast aangiftebiljet in het algemeen aangemerkt als een aanvulling op de aangifte ingeval de inspecteur bij het vaststellen van de (definitieve) aanslag[41] rekening kan houden met de gegevens van het aanvullende aangiftebiljet. Indien de inspecteur hiermee geen rekening kan houden bij het vaststellen van de aanslag, dan betreft het aanvullende aangiftebiljet in beginsel een (voortijdig) ingediend bezwaarschrift indien het strekt tot een lagere belastingschuld dan de initiële aangifte. Het indienen van een dergelijk aangiftebiljet na vaststelling van de aanslag (en ook na de bezwaartermijn) geldt in het algemeen als een bezwaarschrift.[42] Ook kan een aangiftebiljet in dit geval een verzoek om een navorderingsaanslag zijn indien het strekt tot een hogere

[35] Overeenkomstig de definitie van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, AWR.
[36] Op grond van artikel 9, vierde lid, AWR is het mogelijk om bij aanslagbelastingen ook spontaan aangifte te doen, dus zonder een voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte.
[37] Artikel 6 AWR.
[38] Artikelen 9 en 10 AWR.
[39] Artikel 8 AWR.
[40] Bij een onjuiste aangifte riskeert een belastingplichtige onder andere een fiscale vergrijpboete op grond van de artikelen 67d en 67e AWR bij de inkomstenbelasting en als dit leidt tot het niet-tijdig of (gedeeltelijk) niet voldoen van omzetbelasting een fiscale boete op grond van de artikelen 67c en 67f AWR.
[41] Artikel 5 AWR.
[42] HR 10 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196 en meer recent onder andere Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688.

belastingschuld. Indien een voorlopige aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld, kan het aanvullende aangiftebiljet ook (gelijktijdig) dienen als een verzoek tot herziening van de voorlopige aanslag.[43]

De Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bevat sinds 1 januari 2024 een specifieke wettelijke regeling.[44] Deze regeling houdt kort samengevat in dat in het geval na de vaststelling van de aanslag alleen een herzien aangiftebiljet wordt ingediend, dat herziene aangiftebiljet wordt aangemerkt als een verzoek tot ambtshalve vermindering en niet langer als een bezwaarschrift. Hierdoor wordt het herziene aangiftebiljet gedeformaliseerd behandeld en de omissie op een laagdrempeligere wijze hersteld. Voor andere aanslagbelastingen ontbreekt een vergelijkbare regeling. Binnen de aanslagbelastingen gelden er op dit moment dus verschillende regelingen bij de behandeling van de aangiftebiljetten die na oplegging van de aanslag worden ingediend. Direct aanpassen streeft naar één eenduidige en eenvoudige regeling voor alle rijksbelastingen.

4.1.2 Aangepaste aangiftebiljetten bij aangiftebelastingen

De aard van aangiftebelastingen, waarbij belastingplichtigen op aangifte de belastingschuld betalen,[45] brengt met zich dat een aangepast aangiftebiljet over hetzelfde tijdvak vaak na de betaling van de belastingschuld (of bij de omzetbelasting: de teruggaafbeschikking) bij de Belastingdienst binnenkomt. Verder is het ook bij aangiftebelastingen mogelijk dat een (aangepast) aangiftebiljet wordt ingediend tijdens de bezwaartermijn van een naheffingsaanslag. Het indienen van een dergelijk aangiftebiljet zal in het algemeen ook gelden als een bezwaarschrift indien het strekt tot een lagere belastingschuld of hogere teruggaaf omzetbelasting (dan de initiële aangifte).[46]

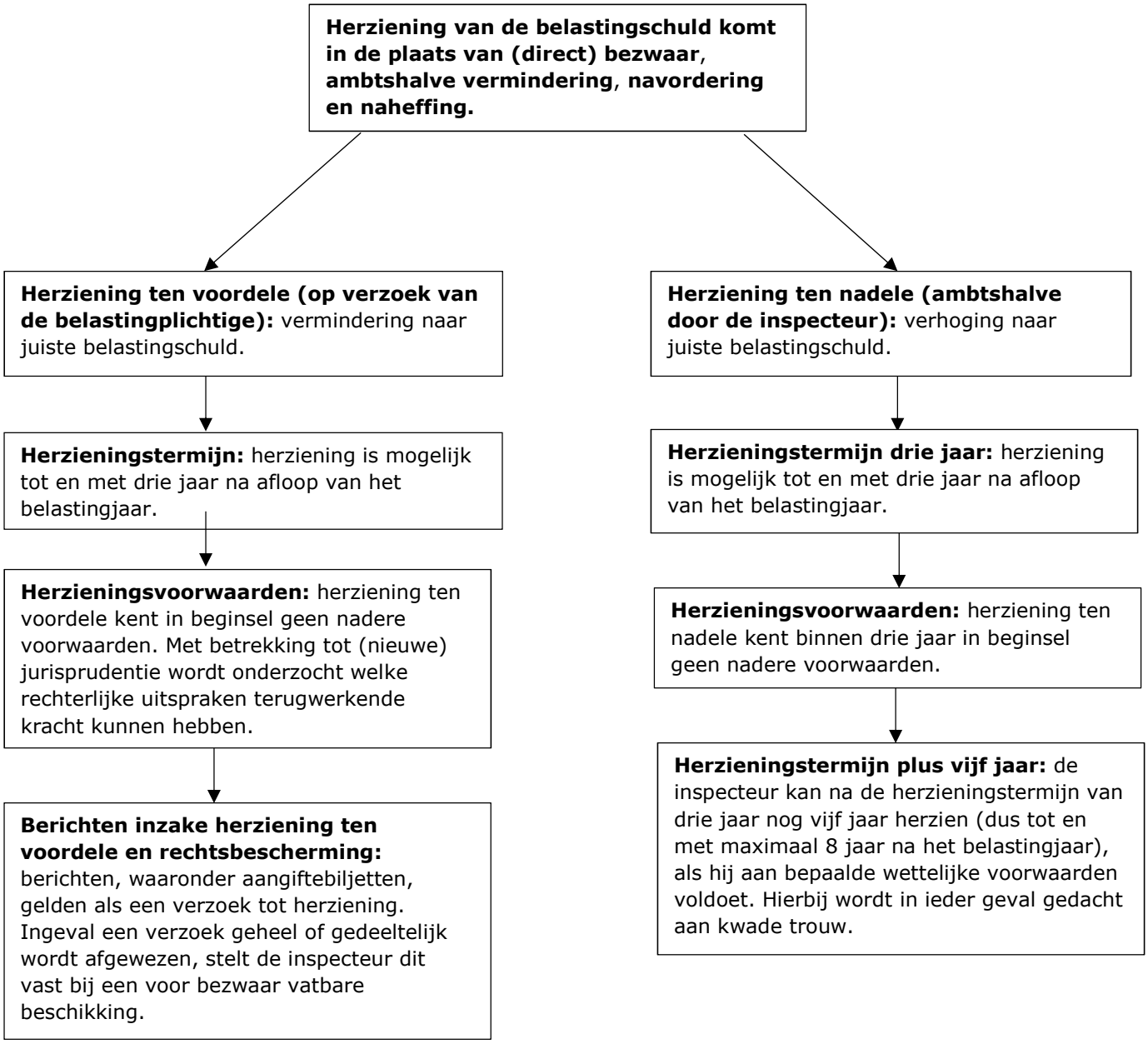
Er zijn geen aangiftebelastingen die overeenkomstig de inkomstenbelasting een grondslag kennen op grond waarvan deze aangiftebiljetten als een verzoek tot ambtshalve vermindering worden behandeld. Wel kennen de omzetbelasting en de loonbelasting verschillende regelingen op grond waarvan verplicht (negatieve) suppleties en correctieberichten moeten worden ingediend indien eerder onjuist of onvolledig aangifte is gedaan.[47]

Een meer specifieke situatie die bij de omzet- en loonbelasting vaak speelt is dat een (digitaal) aangiftebiljet voor het eerst wordt ingediend nadat de inspecteur een systeemnaheffingsaanslag heeft opgelegd wegens het niet (tijdig) indienen van de aangifte of het niet (tijdig) betalen overeenkomstig de aangifte. Dergelijke naheffingsaanslagen worden in grote aantallen hersteld via het (alsnog) indienen van een aangiftebiljet.

[43] Artikel 9.6 Wet IB 2001.
[44] Artikel 9.6, derde en vierde lid, Wet IB 2001.
[45] Belastingplichtigen voldoen de belastingschuld op aangifte en inhoudingsplichtigen houden de verschuldigde belasting in en dragen dit bedrag op aangifte af.
[46] Een uitzondering kan zijn als een belastingplichtige expliciet heeft aangegeven een verzoek om ambtshalve vermindering te doen met de aangifte als onderbouwing.
[47] Artikel 10 AWR juncto artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en artikel 28a Wet LB 1964 juncto artikel 7.8 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

5 Direct aanpassen: algemene schets en noties

5.1 Een algemeen schematisch overzicht van direct aanpassen



5.2 Verhouding met de Awb, de AWR en andere belastingwetten

Op dit moment zijn de fiscale formeelrechtelijke bepalingen verspreid opgenomen in verschillende wetten en lagere regelgeving.[48] De Awb verstrekt de algemene regels voor het gehele bestuursrecht. De AWR is de belangrijkste algemene belastingwet met regels ten aanzien van de heffing van rijksbelastingen, rechtsbescherming, verplichtingen voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen en bevoegdheden van de inspecteur. In de andere belastingwetten[49], bijvoorbeeld de Wet IB 2001, de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969), zijn nadere formeelrechtelijke bepalingen met betrekking tot die specifieke rijksbelastingen opgenomen.[50]

5.2.1 Rechten en plichten belastingplichtigen in één wet

Met direct aanpassen wordt onder andere beoogd om een vereenvoudigd en gemoderniseerd formeelrechtelijk heffingssysteem te centraliseren in één belastingwet. Dit komt ten goede aan de duidelijkheid en de vindbaarheid. Nadere formeelrechtelijke bepalingen in andere belastingwetten komen zoveel mogelijk te vervallen en worden, voor zover nodig, (aangepast) opgenomen in één belastingwet. De AWR is, als algemene belastingwet, hiervoor de meest geschikte belastingwet. Bij direct aanpassen bestaat dus de duidelijke wens om alle rechten en plichten van belastingplichtigen op te nemen in de AWR.

Echter, wegens de huidige beperkte technische mogelijkheden en de capaciteit in de uitvoering is een overstap naar een vernieuwd formeelrechtelijk heffingssysteem voor alle rijksbelastingen in één keer waarschijnlijk niet haalbaar. Ook geldt dat bij bepaalde belastingwetten de noodzaak voor een vernieuwd formeelrechtelijk heffingssysteem meer speelt dan bij andere belastingwetten. Het voorgaande heeft tot gevolg dat direct aanpassen op dit moment vooralsnog alleen wordt beoogd voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonbelasting. Dit sluit uiteraard niet uit dat gedurende het onderzoek andere (of alle) aanslag-[51] en aangiftebelastingen hieraan worden toegevoegd.

Voornoemde selectie van rijksbelastingen roept nu wel de vraag op of het niet verstandig kan zijn om tijdelijk 'direct aanpassen' op te nemen in een eigen (belasting)wet. Die wet gaat dan als een zogenoemde 'lex specialis' gelden voor in ieder geval de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonbelasting. Met een eigen wet wordt voorkomen dat de AWR, naast het huidige systeem, nog een ander formeelrechtelijk heffingssysteem regelt. Verschillende formeelrechtelijke heffingssystemen centraliseren in één belastingwet zal naar verwachting de duidelijkheid van de regels niet ten goede komen.

[48] De lagere regelgeving, waaronder algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen of beleidsbesluiten/beleidsregels hebben een wettelijke grondslag in de Awb, de AWR of een andere belastingwet.
[49] Artikel 2, eerste lid, onderdeel a, AWR.
[50] Een voorbeeld zijn de bijzondere regels voor voorlopige aanslagen. Artikel 9.5 Wet IB 2001 en artikel 27 Wet Vpb 1969.
[51] Bijvoorbeeld de schenk- en erfbelasting.

5.2.2 IB en VPB geen aangiftebelasting onder direct aanpassen

Direct aanpassen heeft niet als inzet om de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting te wijzigen van een aanslagbelasting in een aangiftebelasting. De verschillen tussen de systemen van aanslag- en aangiftebelastingen worden met direct aanpassen wel verkleind.[52]

Direct aanpassen heeft onder andere als belangrijke pijlers het bieden van meer (praktische) rechtsbescherming en het verminderen van het beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen. Deze pijlers zijn met name belangrijk voor particulieren en kleine ondernemers.[53] Hierbij wordt opgemerkt dat kleine ondernemers ook actief kunnen zijn via een rechtspersoon, bijvoorbeeld via een besloten vennootschap, waardoor zij ook te maken kunnen krijgen met de vennootschapsbelasting.

Het omzetten van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in aangiftebelastingen draagt niet bij aan het versterken van voornoemde pijlers. Met zo'n omzetting zouden taken in het kader van de verantwoordelijkheid voor een juiste belastingheffing geheel bij de belastingplichtige worden neergelegd. De belastingplichtige ontvangt bij een aangiftebelasting geen aanslag, maar dient de belasting eigener beweging overeenkomstig zijn aangifte aan de Belastingdienst te betalen.[54] Ook spelen er bij aangiftebelastingen correctie*verplichtingen* om uit eigener beweging de Belastingdienst te informeren over onjuistheden en onvolledigheden en waarop boetes staan bij het niet-nakomen daarvan.[55] Een dergelijke verzwaring van de verplichtingen voor particulieren en kleine ondernemers is niet passend onder direct aanpassen.

[52] Met name door het voorstel om navordering en bijbehorende voorwaarden af te schaffen.
[53] Overeenkomstig de doelgroep van het rapport "Burgers beter beschermd". Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1.
[54] Kamerstukken II 2012/13, 33714, nr. 3, p. 14.
[55] Artikel 10 AWR juncto artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en artikel 28a Wet LB 1964 juncto artikel 7.8 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011.

6 Direct aanpassen: nader verkend

Het heffingssysteem van direct aanpassen leidt tot een verandering in de verschillende formeelrechtelijke kwalificaties van een herzien aangiftebiljet. De situatie van het kunnen doen van een aanvulling op de aangifte voordat de belastingschuld is geformaliseerd, in de regel vóór het vaststellen van de aanslag bij aanslagbelastingen, wordt niet veranderd met direct aanpassen. Wel wordt deze aanvulling op de aangifte voorzien van een wettelijke grondslag.

De grootste verandering houdt in dat de huidige bezwaarmogelijkheid op grond van direct aanpassen wordt vervangen door een verzoek tot herziening dat de belastingplichtige bij de inspecteur kan indienen. Hierbij geldt een herzieningstermijn van drie jaar na afloop van het kalenderjaar of het belastingjaar waarbinnen de belastingschuld is ontstaan. Aanvullende aangiftebiljetten, en ook andere (schriftelijke) berichten, die binnen voormelde termijn worden ingediend zijn daarmee wettelijk niet een bezwaarschrift, maar een verzoek tot herziening.

Een afwijzing van een verzoek tot herziening wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Bezwaar en beroep is dus nog steeds mogelijk, maar deze formele rechtsgang is bij direct aanpassen voorbehouden aan situaties waarbij daadwerkelijk een geschil kan spelen. Een mogelijk geschil uit zich in eerste instantie door de afwijzing van het verzoek om herziening door de inspecteur. Vanaf dat moment wordt dus de mogelijkheid van bezwaar en beroep geboden.

Uiteraard kan een verzoek tot herziening ook zien op een verhoging van de belastingschuld. In dit geval stelt de inspecteur een beschikking herziening ten nadele van de belastingplichtige vast. Hiertegen staat ook bezwaar en beroep open.

Met het heffingssysteem van direct aanpassen wordt een eenduidige en eenvoudige regeling ingevoerd voor alle berichten die worden ontvangen na de vaststelling van de belastingschuld. Verzoeken tot herziening worden informeel oftewel gedeformaliseerd behandeld. Belastingplichtigen kunnen eenvoudig digitaal wijzigingen doorgeven, bijvoorbeeld via een aangepast aangiftebiljet, maar de papieren weg zal ook open blijven staan. Belastingplichtigen hebben ruim de tijd om omissies eenvoudig te herstellen.

De uitvoerbaarheid is vanzelfsprekend ook een zeer belangrijke pijler bij de uitwerking van direct aanpassen. In nauwe samenwerking met de Belastingdienst wordt onderzocht wat de (toekomstige) mogelijkheden bij de verschillende rijksbelastingen zijn en welke keuzes in wetgeving en uitvoering gemaakt moeten worden om tot een goede uitvoerbaarheid en implementatie te komen.

Direct aanpassen kan ook tot gevolg hebben dat het zogenoemde inkomensgegeven, dat in de regel gebaseerd is op het fiscale verzamelinkomen, vaker wordt aangepast. Hierdoor kunnen ook andere

(inkomensafhankelijke) regelingen worden beïnvloed, zoals toeslagen. Direct aanpassen lijkt daarmee vooralsnog minder zekerheid te bieden aan de afnemers van het inkomensgegeven. Ook dit belangrijke aspect wordt nader in het onderzoek betrokken.

6.1 Herziening van de (voorlopige) aanslag ten voordele van de belastingplichtige

6.1.1 Voorlopige aanslag

Op dit moment geldt bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting reeds het systeem van herziening.[56] Deze regeling bij voorlopige aanslagen gaat onderdeel uitmaken van direct aanpassen. De werking blijft naar verwachting over het algemeen hetzelfde. Wel worden er mogelijk aanvullende maatregelen onderzocht om bijvoorbeeld de rechtsbescherming bij de voorlopige aanslag te verbeteren dan wel de regeling beter te laten aansluiten bij de doelen en het systeem van direct aanpassen.

6.1.2 Aanslag

De voorgestelde herzieningsmogelijkheid van de (definitieve) aanslag heeft de volgende (juridische) kenmerken. In de wet wordt vastgelegd dat de aanslag niet voor bezwaar en beroep vatbaar is. De aanslag kan echter wel op verzoek van de belastingplichtige door de inspecteur worden herzien. De afhandeling van dit verzoek, waarbij dit verzoek onder andere kan worden ingediend via een aangepast aangiftebiljet of op een andere door de inspecteur aangegeven elektronische of schriftelijke wijze, vindt gedeformaliseerd plaats.

In het geval dat de inspecteur tegemoetkomt aan het verzoek, wordt de aanslag verminderd via een herziening van de aanslag (herziene aanslag). Tegen deze herziene aanslag staat geen bezwaar of beroep open. Ingeval de belastingplichtige een nadere vermindering wenst van zijn herziene aanslag, is dat uiteraard wel mogelijk. Een dergelijk verzoek tot herziening (van de eerder herziene aanslag) dient te worden gedaan binnen de herzieningstermijn van drie jaar na afloop van het belastingjaar waarbinnen de belastingschuld is ontstaan. In het uitzonderlijk geval dat de aanslag tegen het einde van de aanslagtermijn en dus ook tegen het einde van de herzieningstermijn van drie jaar wordt opgelegd, verkrijgt de belastingplichtige wettelijk nog zes maanden de tijd om een verzoek tot herziening in te dienen. De belastingplichtige verkrijgt dus te allen tijde een ruime termijn.

Het blijft voorop staan dat de belastingplichtige gehouden is om de aangifte duidelijk, stellig, zonder voorbehoud en juist in te dienen.[57] Bij opzettelijk of grofschuldig handelen kan bij direct aanpassen, net als nu, een vergrijpboete[58] worden opgelegd of in het uiterste geval tot strafvervolging

[56] Artikel 9.5 Wet IB 2001 en artikel 27 Wet Vpb 1969.
[57] Artikel 8, eerste lid, AWR.
[58] Zie bijvoorbeeld de huidige artikelen 67d en art. 67e AWR.

worden overgegaan.[59] Ook is de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag, net als nu, gehouden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Wel aanzienlijk anders is dat onder direct aanpassen de aanslag een meer 'voorlopig karakter' kent. Dit voorlopige karakter kenmerkt zich door het feit dat gedurende de herzieningstermijn de aanslag, overeenkomstig de huidige situatie gedurende de bezwaartermijn, op elke grond kan worden verminderd naar het juiste belastingbedrag. Fiscale faciliteiten die ter effectuering daarvan bij de initiële aangifte moesten worden geclaimd kunnen in tegenstelling tot nu veel langer (gedurende de herzieningstermijn van direct aanpassen) worden toegepast[60]. Verder kunnen fiscale partners veel langer dan nu alsnog de meest voordelige verdeling toepassen[61] en kan er vaker een beroep worden gedaan op (nieuwe) jurisprudentie of beleid[62]. Onder direct aanpassen staat het vaststellen van de juiste belastingschuld dus meer voorop (en daarmee de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen) in plaats van discussie of het bezwaarschrift correct[63] en tijdig[64] is ingediend tegen de aanslag dan wel dat er wordt voldaan aan de voorwaarden van ambtshalve vermindering[65] (en in het verlengde daarvan of de gevolgen van een onherroepelijk geworden aanslag acceptabel zijn).

Met betrekking tot (nieuwe) jurisprudentie wordt onderzocht welke rechterlijke uitspraken binnen de drie jaar terug kunnen werken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het alleen terugwerken van een arrest van de Hoge Raad waarbij is geoordeeld dat een nationale belastingwet in strijd is met (hoger) internationaal recht.[66] Ook de financiële consequenties voor de schatkist en de uitvoerbaarheid spelen bij deze keuze een belangrijke rol.

Jurisprudentie kan vanzelfsprekend ook het standpunt van de inspecteur omtrent een fiscaal onderwerp bevestigen. Deze jurisprudentie kan als een nadere onderbouwing dienen voor herzieningen in het nadeel van andere belastingplichtigen. Dit is onder het huidige recht reeds het geval. Het voorgaande sluit niet uit dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur ertoe kunnen leiden dat in dergelijke gevallen geen herzieningen ten nadele van de belastingplichtige worden vastgesteld.

Met het voorlopige karakter van de aanslag gedurende de herzieningstermijn van drie jaar wordt gestreefd naar een eerlijkere belastingheffing. Na de herzieningstermijn van drie jaar kan de belastingheffing – in beginsel – niet meer worden verminderd.

Formele rechtsbescherming in de vorm van bezwaar en beroep wordt vanzelfsprekend nog steeds geboden. In het geval dat een verzoek om

[59] Hoofdstuk IX AWR.
[60] Artikel 45aa, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.
[61] Artikel 2.17 Wet IB 2001.
[62] Artikel 45aa, onderdeel b en c, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.
[63] Artikel 6:6 Awb.
[64] Artikel 6:11 Awb.
[65] Zie artikel 65 AWR, artikel 9.6 Wet IB 2001, artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 en artikel 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.
[66] Het voorbeeld hiervan is het zogenoemde Kerstarrest inzake box 3. HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

herziening geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, neemt de inspecteur die afwijzing op in een voor bezwaar vatbare beschikking. Hiermee wordt verzekerd dat ingeval van een (mogelijk) geschil de belastingplichtige de mogelijkheid heeft van bezwaar en beroep.

6.2 Herziening bij de voldoening, afdracht, teruggaafbeschikking en systeem-naheffingsaanslag ten voordele van de belastingplichtige

Het hiervoor beschreven systeem inzake herziening van de aanslag ten voordele van de belastingplichtige geldt in beginsel ook voor de afdracht van loonbelasting, de voldoening van omzetbelasting en een door de inspecteur vastgestelde teruggaafbeschikking van omzetbelasting. Verder geldt hierbij dat een aangegeven en verschuldigd bedrag aan omzetbelasting van nihil kwalificeert als een voldoening en dus ook kan worden herzien.[67] De herzieningstermijn van drie jaar start na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaafbeschikking is vastgesteld. Een herziening ten voordele voor een geheel kalenderjaar, met meerdere tijdvakken binnen dat kalenderjaar, behoort tot de mogelijkheden.

Ook zal een herziening ten voordele mogelijk zijn voor zogenoemde systeem-naheffingsaanslagen. De inspecteur legt deze naheffingsaanslag op wegens het niet (tijdig) indienen van de aangifte of het niet (tijdig) betalen overeenkomstig de aangifte. Dergelijke naheffingsaanslagen, waarbij in de regel geen geschil aanwezig is, worden in grote aantallen hersteld via het (alsnog) indienen van een aangiftebiljet. Andere naheffingsaanslagen worden opgelegd na onderzoek van de inspecteur. Hierbij kan eerder sprake zijn van een geschil. Om deze reden zal tegen deze laatste soort naheffingsaanslagen wel direct bezwaar en beroep openstaan.

6.3 Vervallen van ambtshalve vermindering

Hoewel de belastingheffing onherroepelijk kan zijn geworden, is onder het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem ambtshalve vermindering nog vijf jaar mogelijk na afloop van het belasting- of kalenderjaar. Ambtshalve vermindering kent verschillende voorwaarden waardoor de belastingschuld niet altijd wordt verminderd. Zo vindt onder andere geen vermindering plaats wanneer nieuwe jurisprudentie[68] is gewezen of nieuw beleid is vastgesteld nadat de aanslag is vast komen te staan, of wanneer te laat is verzocht om een fiscale faciliteit.

Onder direct aanpassen komt de mogelijkheid van ambtshalve vermindering te vervallen. Hiervoor komt een herzieningstermijn van drie jaar na afloop van het belasting- of kalenderjaar in de plaats. Hoewel de termijn met twee jaar wordt verkort, kent een herziening ten voordele van de belastingplichtige geen voorwaarden waardoor (in beginsel) op elke grond de belastingheffing kan worden verminderd naar het juiste belastingbedrag. Het systeem van rechtsbescherming voor herziening (bezwaar en beroep) is daarbij voor alle belastingmiddelen op gelijke voet van toepassing.

[67] Bij de omzetbelasting is namelijk ook een teruggaaf mogelijk.

[68] Zie met betrekking tot dit criterium ook de conclusie van A-G Koopman van 26 januari 2024, ECLI:NL:PHR:2024:102.

6.4 Extra stap voor bezwaar en beroep?

Het nieuwe heffingssysteem brengt met zich dat er een aanvullende stap gezet dient te worden om een geschil voor te kunnen leggen aan de belastingrechter. Onder het huidige recht kan de belastingplichtige na de bezwaarfase tegen de uitspraak op bezwaar in beroep. Bij het nieuwe heffingssysteem dient eerst een verzoek tot herziening geheel of gedeeltelijk te worden afgewezen voordat vervolgens bezwaar en beroep mogelijk is. Hoewel de informele procedure van herziening als tussenstap voor een belangrijk zuiveringseffect kan zorgen waardoor vaker alleen echte geschillen bij de belastingrechter eindigen, kan dit in bepaalde gevallen worden beschouwd als een nadelig gevolg van het nieuwe heffingssysteem indien snel een rechterlijke uitspraak gewenst is. Bijvoorbeeld in het geval dat overeenkomstig het standpunt van de inspecteur aangifte is gedaan en de belastingplichtige vervolgens wenst dit punt zo snel mogelijk aan de belastingrechter voor te leggen. Toegang tot de fiscale rechter in dergelijke situaties moet gewaarborgd zijn.

Dit nadelige gevolg kan in beginsel via de bestaande wettelijke mogelijkheden voldoende worden opgelost.[69] Immers, bij bezwaar tegen de gehele of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek tot herziening blijft het mogelijk dat met instemming van de inspecteur het bezwaarschrift onverwijld wordt doorgezonden aan de bevoegde rechter. Dit wordt ook wel prorogatie genoemd. Met deze mogelijkheid kan een aanvullende stap om het geschil aan de fiscale bestuursrechter voor te kunnen leggen worden voorkomen.

Er is onderzocht wat de gevolgen zijn indien prorogatie ook zonder instemming van de inspecteur mogelijk wordt gemaakt. Dit bleek geen haalbaar voorstel omdat hierdoor mogelijk te vaak de relevante feiten en omstandigheden van het geschil niet voldoende vaststaan, waardoor de fiscale bestuursrechter te vaak gedwongen zal worden om toch de bezwaarprocedure te laten voeren.[70] Voorts zou een dergelijke mogelijkheid in bepaalde gevallen leiden tot een ongewenste inperking van de onderzoeksmogelijkheden van de inspecteur en mogelijk misbruik, omdat tijdens de beroepsfase in beginsel geen fiscale informatieverplichtingen gelden voor de belastingplichtige wegens het beginsel van equality of arms.

Wel wordt onderzocht om een vorm van prorogatie bij een (schriftelijk) verzoek tot herziening mogelijk te maken. Op deze wijze kan met instemming van de inspecteur ook deze ronde worden overgeslagen. Ook andere mogelijkheden inzake toegang tot de fiscale rechter worden onderzocht.

6.5 Een nieuwe herzieningstermijn en fiscale verplichtingen en termijnen

Direct aanpassen brengt geen wijzigingen aan in de aangifteplicht van de belastingplichtige. Na daartoe te zijn uitgenodigd, bestaat voor hem een verplichting om (tijdig en juist) aangifte te doen.[71] Het is vervolgens aan de inspecteur om een belastingaanslag vast te stellen, zo nodig in afwijking

[69] Artikel 7:1a, vijfde lid, Awb.
[70] Artikel 8:54a Awb.
[71] Artikelen 6 en 8 AWR.

van de aangifte of ambtshalve (bij het ontbreken van een aangifte). Bij een onjuiste initiële aangifte blijft ook beboeting mogelijk.

Conform de huidige bepalingen van de AWR is er een aanslagtermijn van drie jaar, die aanvangt op het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, veelal na het einde van het kalenderjaar. Als uitstel is verleend voor het doen van aangifte, wordt, overeenkomstig de huidige situatie, de aanslagtermijn verlengd met de periode waarvoor uitstel is verleend. Ook als een belastingplichtige een zogenoemde 'spontane' aangifte indient binnen zes maanden voor het verstrijken van de aanslagtermijn, wordt de aanslagtermijn met zes maanden verlengd.[72] In bijzondere gevallen zal, onder nader gestelde voorwaarden, gelden dat de aanslagtermijn niet drie jaar, maar acht jaar bedraagt. Dit wordt nader behandeld bij de herziening ten nadele van de belastingplichtige.

De herzieningstermijn heeft geen gevolgen voor andere wettelijke termijnen. Hoewel bijvoorbeeld een aanslag inkomstenbelasting drie jaar kan worden herzien, dient die aanslag nog steeds te worden betaald binnen zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet.[73] Voor de voldoening van omzetbelasting blijft de betalingstermijn van een maand na het tijdvak[74] gelden en voor een systeem-naheffingsaanslag omzetbelasting veertien dagen na de dagtekening van het aanslagbiljet.[75] Uiteraard blijven ook de mogelijkheden voor uitstel van betaling bestaan.[76] Een verzoek tot uitstel van betaling kan bijvoorbeeld worden gedaan in het geval dat uit een verzoek tot herziening blijkt dat de verschuldigde belasting dient te worden verminderd. De voorgestelde herzieningstermijn heeft verder ook geen gevolgen voor de periodes waarover belastingrente of invorderingsrente in rekening kunnen worden gebracht.

6.6 Herziening ten nadele van de belastingplichtige

Niet alleen kan de belastingplichtige tijdens de herzieningstermijn verzoeken zijn belastingheffing ten voordele te herzien, maar ook de inspecteur kan tijdens de herzieningstermijn van drie jaar (ambtshalve) herzien in het nadeel van de belastingplichtige. Met het (ambtshalve) herzien in het nadeel van de belastingplichtige wordt in de regel bedoeld dat de inspecteur de belastingschuld van de belastingplichtige verhoogt naar het materieel juiste belastingbedrag.[77]

6.6.1 Zorgvuldige voorbereiding bij herziening ten nadele

Als de inspecteur voornemens is om de aanslag, voldoening of afdracht te herzien in het nadeel van de belastingplichtige, maakt hij zijn voornemen daartoe altijd eerst kenbaar aan de belastingplichtige, voorzien van een motivering. Daarbij geeft hij de belastingplichtige een redelijke termijn om

[72] Artikel 11, derde lid, AWR. Een nadere opschorting is mogelijk bij een vastgestelde informatiebeschikking, artikel 52a, tweede lid, AWR.
[73] Artikel 9, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990).
[74] Artikel 19, eerste lid, AWR.
[75] Artikel 9, tweede lid, IW 1990.
[76] Onder andere artikel 19, tweede lid, onderdeel b, AWR en artikel 25 IW 1990.
[77] Hierbij kan bijvoorbeeld ook gedacht worden aan de situatie waarin de inspecteur een eerder vastgesteld verlies naar een lager bedrag vaststelt.

op dat voornemen te reageren. Mocht de inspecteur vervolgens daadwerkelijk overgaan tot het herzien ten nadele van de belastingplichtige, gebeurt dat direct bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Rechtsbescherming wordt dus vanzelfsprekend geboden.

6.6.2 Primaire termijn bij herziening ten nadele

Herzien van de aanslag, voldoening of afdracht in het nadeel van de belastingplichtige is, net als herzien in het voordeel van de belastingplichtige, begrensd in de tijd door middel van de herzieningstermijn van in beginsel drie jaar. Anders dan bij herziening ten voordele van de belastingplichtige wordt de termijn voor het herzien ten nadele verlengd met de termijn waarvoor uitstel voor het doen van aangifte is verleend.

6.6.3 Op elke grond tijdens de herzieningstermijn van drie jaar

Herziening tot een hogere en juiste belastingschuld kan in beginsel op elke grond. Dit past bij de twee andere pijlers van direct aanpassen: een uitvoerbare en correcte belastingheffing door de Belastingdienst en het bewaken van het belang van de schatkist. Tijdens de herzieningstermijn van drie jaar geldt er dus een 'gelijk speelveld' voor de belastingplichtige en de inspecteur om te komen tot het juiste bedrag aan belastingheffing. Dit sluit aan bij het streven naar meer evenwicht tussen de individuele belangen van de belastingplichtige en het algemeen belang van belastingheffing.

Uiteraard dient de inspecteur altijd in overeenstemming met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te handelen. Dit impliceert bijvoorbeeld dat hij reeds bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting op een zorgvuldige wijze te werk dient te gaan. Ook kunnen deze beginselen met zich brengen dat in bepaalde situaties niet een herziening ten nadele van de belastingplichtige door de inspecteur wordt vastgesteld. De inspecteur dient, net als nu, rechtsstatelijk te handelen.

Omdat direct aanpassen juridisch gezien tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige zou kunnen leiden ten aanzien van de mogelijkheid dat zijn eerder onjuist vastgestelde aanslag[78] alsnog wordt aangepast naar het juiste verschuldigde (hogere) belastingbedrag, wordt nader onderzocht op welke wijze voornoemde rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt. Een richting kan zijn om niet te herzien ten nadele van de belastingplichtige onder een nog nader te bepalen aanvullend verschuldigd bedrag.[79]

Na afloop van de herzieningstermijn van drie jaar kan de aanslag, voldoening of afdracht en daarmee de belastingschuld, in beginsel niet meer worden aangepast, niet in het voordeel en niet in het nadeel van de belastingplichtige. Echter, op dit uitgangspunt bestaat een belangrijke uitzondering, waarbij herzien ten nadele van de belastingplichtige

[78] Bij aangiftebelastingen is er in ieder geval geen vergroting van rechtsonzekerheid gedurende de herzieningstermijn. Naheffing op grond van artikel 20 AWR kent geen ook geen voorwaarden.
[79] Dit past de Belastingdienst reeds toe bij navordering en naheffing op grond van het correctiebeleid.

gedurende in totaal acht jaren mogelijk is (drie jaar plus vijf jaar), zoals hierna uitgebreid wordt toegelicht.

6.6.4 Verlengde (aanslag- en) herzieningstermijn

De inspecteur heeft bij direct aanpassen in beginsel een aanslagtermijn van drie jaar na afloop van het belastingjaar. Deze termijn geldt eveneens voor het herzien ten nadele van de belastingplichtige. Onder strikte, nog te bepalen, voorwaarden worden deze termijnen bij direct aanpassen met vijf jaar verlengd naar acht jaar. Een termijn van acht jaar wordt in ieder geval passend geacht voor situaties waarin een belastingplichtige te kwader trouw heeft gehandeld.

Er wordt onderzocht of ook andere situaties een dergelijke termijnverlenging rechtvaardigen. Hierbij kan worden gedacht aan situaties waarbij grofschuldig is gehandeld of situaties waarin het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is. Niet alleen kan gedacht worden aan een subjectief of een objectief criterium, maar ook aan een combinatie daarvan. Ook de uitvoerbaarheid speelt bij deze keuze een belangrijke rol.

Beoogd wordt in elk geval dat de inspecteur niet lichtvaardig kan overgaan tot toepassing van de verlengde aanslag- of herzieningstermijn en dat de belastingplichtige in beginsel dus volledige rechtszekerheid heeft omtrent zijn aanslag, voldoening of afdracht zodra drie jaren na het betreffende belasting-/kalenderjaar zijn verstreken.

Verder wordt opgemerkt dat de verlengde termijn onder direct aanpassen niet langer is gekoppeld aan buitenlandse situaties zoals dat nu het geval is bij de verlengde termijn van twaalf jaar onder navordering.[80] Naast dat dit een betere verhouding oplevert met het EU-recht, wordt het als rechtvaardig gezien dat ook bepaalde binnenlandse situaties te maken kunnen krijgen met een verlengde termijn.

6.6.5 Geen grote veranderingen in het aangifte- en aanslagproces bij de inkomstenbelasting

Met direct aanpassen worden geen grote veranderingen beoogd in het aangifte- en aanslagproces van de inkomstenbelasting. Dit betekent dat overeenkomstig de huidige situatie de belastingplichtige onder direct aanpassen in beginsel vóór 1 mei na afloop van het belastingjaar zijn aangifte inkomstenbelasting dient te doen.[81] De belastingplichtige blijft, net als nu, gehouden om zijn aangifte duidelijk, stelling, zonder voorbehoud en juist in te dienen.[82]

De Belastingdienst blijft onder direct aanpassen bij het streven om binnen drie maanden na ontvangst van de aangifte inkomstenbelasting een bericht te sturen. Indien de aangifte inkomstenbelasting wordt ingediend vóór 1 april, krijgt de belastingplichtige voor 1 juli bericht. De Belastingdienst

[80] Artikel 16, vierde lid, AWR.
[81] Een aangifteplicht ontstaat na uitreiking van de uitnodiging tot het doen van aangifte. Zie artikelen 6 en 8 AWR. Zonder deze uitnodiging kan een zogenoemde spontane aangifte inkomstenbelasting worden gedaan. Zie artikel 9, vierde lid, AWR.
[82] Artikel 8, eerste lid, AWR.

streeft ernaar dat dit bericht zoveel mogelijk de vastgestelde aanslag is, maar het kan ook een voorlopige aanslag of een brief zijn.

Voor veel belastingplichtigen wordt de ingediende aangifte inkomstenbelasting dus binnen een korte termijn opgevolgd met de aanslag die op de gegevens van de ingediende aangifte is gebaseerd. Voor veel belastingplichtigen zal met de vastgestelde aanslag het eindstation zijn bereikt. Dit worden ook wel 'green lane-aangiften' genoemd. De grootste rechtszekerheid die in de praktijk aan belastingplichtigen kan worden gegeven, is een vastgestelde aanslag inkomstenbelasting die geen wijziging meer behoeft.

De 'green lane-aangiften' zijn onder andere het gevolg van het feit dat ongeveer 95% van de burgers (inkomstenbelasting niet-winst) een juiste en volledige aangifte indient[83] en het gebruik van geautomatiseerde selectietechnieken ten aanzien van de circa dertien miljoen ingediende aangiften inkomstenbelasting per jaar. Deze selectietechnieken hebben als doel om aangiften waarin onzekerheden worden onderkend te selecteren voor een handmatige controle.[84] De gebruikte selectietechnieken worden uiteraard zo ingezet dat nimmer sprake kan zijn van ongerechtvaardigd onderscheid of discriminatie.

De geautomatiseerde selectietechnieken zijn gezien voornoemde enorme aantallen nodig om de dienstverlening en het toezicht efficiënt vorm te geven. De capaciteit wordt ingezet waar dat nodig is. Dit heeft ook tot gevolg dat het merendeel van de aangiften niet wordt geselecteerd voor handmatige controle.

De werking van 'de green lane-aangiften' zal onder direct aanpassen niet worden gewijzigd. De Belastingdienst streeft binnen het spanningsveld van de massale processen en de beschikbare controlecapaciteit naar een effectief toezicht. Dit betekent dat onder direct aanpassen, net als nu, circa 100.000 aangiften inkomstenbelasting handmatig worden gecontroleerd, de focus wordt gelegd op specifieke onderwerpen (bijvoorbeeld zorgkosten en de eigen woning) en er een specifieke capaciteit wordt vrijgemaakt voor verhuld vermogen.[85]

Ook zal onder direct aanpassen de vastgestelde aanslag inkomstenbelasting naar aanleiding van de ingediende aangifte dus in beginsel het eindstation zijn. Een aanslag die vaak zal worden opgelegd vóór 1 juli na afloop van het belastingjaar indien de betreffende aangifte vóór 1 april na afloop van het belastingjaar wordt ingediend. Vanzelfsprekend wordt er ook ingezet op het vaker juist doen van aangifte. Dit vindt plaats door onder andere het doen van aangifte verder te vereenvoudigen. Er kan worden gedacht aan het verder vooraf invullen van de aangifte inkomstenbelasting of het meer afstemmen van de inhoud van de aangifte op de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.

Met direct aanpassen wordt dus niet beoogd om massaal belastingplichtigen te confronteren met herzieningen ten nadele. De schaarse controlecapaciteit

[83] Jaarplan 2024 van de Belastingdienst, p. 13.
[84] Kamerstukken II 2023/24, 32761, nr. 291.
[85] Jaarplan 2024 van de Belastingdienst, p. 20.

zal net als nu worden ingezet waar die benodigd is. Dit heeft tot gevolg dat ook onder direct aanpassen aan de aanslag in de regel rechtszekerheid kan worden ontleend. Echter, indien binnen de ruimte van het effectieve toezicht een onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte of aanslag wordt geconstateerd, staat onder direct aanpassen meer het vaststellen van de juiste belastingschuld voorop (en daarmee de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen) in plaats van een discussie over het voldoen aan de navorderingsvoorwaarden (en in het verlengde daarvan de ontleende rechtszekerheid aan de aanslag). Direct aanpassen zou dus juridisch gezien tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige kunnen leiden. Er wordt nader onderzocht op welke wijze deze rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt.

6.7 Vervallen van de navorderingsvoorwaarden

Onder direct aanpassen komt de mogelijkheid tot navordering[86] en naheffing[87] te vervallen en kan de inspecteur dus de eerder vastgestelde belastingschuld in het nadeel van de belastingplichtige herzien. Dit betekent dat ook de beschermende voorwaarden voor navordering komen te vervallen.[88] Hierdoor kan het beeld ontstaan dat de rechtszekerheid voor de belastingplichtige met direct aanpassen wordt beperkt. Echter, vanuit juridisch oogpunt kan worden gesteld dat de rechtszekerheid die de belastingplichtige momenteel aan de aanslag inkomstenbelasting kan ontlenen relatief is. Dit houdt onder andere verband met de lijn in de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent de onderzoeksplicht van de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag en de aan- of afwezigheid van een zogenoemd ‘nieuw feit’.

6.7.1 Nieuw feit

Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan op grond van de wet geen grond voor navordering opleveren.[89] Het criterium van een nieuw feit heeft geleid tot een zeer grote hoeveelheid jurisprudentie van de belastingrechter. Deze jurisprudentie is vaak casuïstisch van aard. De discussie inzake een nieuw feit ziet vaak op de vraag of de inspecteur aan zijn onderzoeksplicht[90] heeft voldaan en of hij in dit kader een mogelijk ambtelijk verzuim heeft begaan bij het vaststellen van de aanslag die vervolgens navordering in de weg kan staan.

Bij (juridische) discussies over de aanwezigheid van een nieuw feit gaat het dan ook vaak over een vergelijking met de hypothetische situatie dat de inspecteur de aangifte wel inhoudelijk heeft beoordeeld en daarbij de gegevens van de aangifte heeft vergeleken met de gegevens in het dossier van de belastingplichtige, de gegevens die daarin hadden moeten zitten of de gegevens buiten voornoemd dossier van de belastingplichtige die de inspecteur in enkele specifieke gevallen ook verplicht is om te raadplegen.[91]

[86] Artikel 16 AWR.
[87] Artikel 20 AWR.
[88] Bij naheffing spelen deze voorwaarden niet.
[89] Artikel 16, eerste lid, AWR.
[90] Artikel 3:2 Awb.
[91] HR 12 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1515 en HR 17 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:249.

In het geval dat objectief kan worden geconcludeerd dat de inspecteur naar aanleiding van voornoemde eerste (hypothetische) zorgvuldige vergelijking in redelijkheid behoort te twijfelen aan de juistheid van de aangifte[92], mag hij de aanslag niet opleggen (overeenkomstig de aangifte) zonder een nader onderzoek in te stellen. Indien de inspecteur bij een redelijke twijfel over de juistheid van de aangifte wel de aanslag oplegt, begaat hij een ambtelijk verzuim en beschikt hij dus mogelijk niet over een nieuw feit om tot navordering over te gaan. De situatie dat de inspecteur een plicht heeft tot een nader onderzoek is echter niet snel aan de orde. Uit jurisprudentie[93] volgt namelijk ook dat de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag mag uitgaan van de juistheid van de gegevens die de belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. De inspecteur is in beginsel niet gehouden tot een nader onderzoek. Want voor een redelijke twijfel over de juistheid van de aangifte is geen aanleiding indien de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn. Voornoemde jurisprudentie heeft dus tot gevolg dat relatief snel sprake is van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt.

Verder heeft de wetgever in het kader van DAC6 gedane meldingen reeds eerder besloten om een wettelijke uitzondering te maken op het nieuw feit-criterium.[94] De afschaffing van dit criterium via direct aanpassen is dus niet volledig nieuw.

6.7.2 Andere situaties

Indien er geen sprake is van een nieuw feit, kan de inspecteur om na te vorderen mogelijk een beroep doen op de redelijkerwijs kenbare fout[95] of aannemelijk maken dat de belastingplichtige te kwader trouw is[96].

Verder kan erop worden gewezen dat gedurende de huidige aanslagtermijn van drie jaar,[97] die gelijk is aan de primaire herzieningstermijn van drie jaar, de inspecteur niet verplicht is om de aanslag in het eerste jaar van die termijn op te leggen. Hoewel de Belastingdienst in de praktijk deze mogelijkheid niet vaak toepast, kan de aangifte juridisch gezien eerst worden opgevolgd met een voorlopige aanslag, waarna de inspecteur, met inachtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de volledige aanslagtermijn gebruikt om de aangifte nader te onderzoeken. Met andere woorden, op dit moment heeft de inspecteur dus reeds de juridische mogelijkheid om drie jaar lang de belastingschuld correct vast te stellen. Vanuit dat oogpunt kan dus worden gesteld dat de wijzigingen van direct aanpassen op dit onderdeel juridisch minder ingrijpend zijn dan zij in eerste instantie lijken te zijn.

6.7.3 Voorlopige conclusie

De rechtsonzekerheid die mogelijk gepaard gaat met een vereenvoudigd en gemoderniseerd formeelrechtelijk heffingssysteem, is dus wellicht minder

[92] HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK3080.
[93] Zie onder andere HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379.
[94] Artikel 16, achtste lid, AWR.
[95] Of zogenoemde schrijf- en tikfoutenjurisprudentie van de Hoge Raad.
[96] Artikel 16 AWR.
[97] Artikel 11, derde lid, AWR.

vergaand dan deze op het eerste gezicht lijkt. Ook onder het huidige heffingssysteem kan de aanslag zeer vaak worden opengebroken via een navorderingsaanslag. Ook kan de inspecteur reeds onder het huidige heffingssysteem in beginsel de volledige aanslagtermijn van drie jaar, die gelijk is aan de primaire herzieningstermijn van drie jaar, benutten om de belastingschuld correct vast te stellen via de aanslag.

Echter, deze voorlopige conclusie doet niets af aan het feit dat herziening ten nadele zonder voorwaarden in bepaalde gevallen tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige zou kunnen leiden. Er wordt nader onderzocht op welke wijze deze rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt.

6.8 Afwijkende termijnen ten opzichte van navordering en naheffing

Onder het huidige heffingssysteem is de navorderingstermijn in beginsel vijf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.[98] Voor buitenlandse situaties bedraagt deze termijn twaalf jaar.[99] Bij naheffing geldt eveneens een termijn van vijf jaar die begint na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.[100] Onder direct aanpassen komen deze termijnen te vervallen en geldt een primaire herzieningstermijn van drie jaar en onder strikte voorwaarden een verlenging tot acht jaar.

In het algemeen heeft dit tot gevolg dat onder direct aanpassen de termijnen worden verkort. Dit komt de rechtszekerheid ten goede. Ook zorgt deze verkorting ervoor dat de belastingheffing meer in de actualiteit plaatsvindt.[101]

6.9 Bewijslastverdeling en fiscale informatieverplichtingen bij herziening

Het heffingssysteem bij direct aanpassen beoogt geen verandering aan te brengen in de bestaande fiscale procedurele regels met betrekking tot de stelplicht en bewijslast. Hierdoor blijft onder andere het fiscale uitgangspunt bij een verzoek tot herziening van toepassing dat de belastingplichtige, overeenkomstig de huidige situatie bij direct bezwaar tegen een fiscale beschikking, de bewijslast heeft om de feiten die leiden tot belastingvermindering aannemelijk te maken. Uiteraard verandert er ook niks aan het uitgangspunt dat de inspecteur de bewijslast heeft om de feiten die leiden tot belastingvermeerdering aannemelijk te maken. Net als in de huidige situatie kan afhankelijk van de omstandigheden van het geval de bewijslast verschuiven of bij de meest gerede partij komen te liggen.

Wel wordt het leerstuk van de niet-vereiste aangifte, zoals uiteen is gezet in arresten van de Hoge Raad[102], van toepassing op een verzoek tot herziening. Mede omdat in de praktijk een verzoek tot herziening (vaak via een aanvullend aangiftebiljet) automatisch wordt afgedaan, is het logisch om bijvoorbeeld ook in dat geval de omkering en verzwaring van de

[98] Artikel 16, derde lid, AWR.
[99] Artikel 16, vierde lid, AWR.
[100] Artikel 20, derde lid, AWR.
[101] Kamerstukken II 2012/13, 33714, nr. 3, p. 14.
[102] Zie onder andere HR 30 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, r.o. 3.3.1 en 3.3.2.

bewijslast te kunnen toepassen ingeval de inspecteur aannemelijk maakt dat de belastingplichtige zich ervan bewust was dat door zijn verzoek tot herziening een aanzienlijk (absoluut en relatief) bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Dit betreft een maatregel om te voorkomen dat misbruik en fraude mogelijk verschuift van het moment van de aangifte naar het moment van het verzoek tot herziening.

Met direct aanpassen is verder geen verandering in de fiscale informatieverplichtingen van de belastingplichtige beoogd. Overeenkomstig de huidige situatie zal de belastingplichtige op verzoek van de inspecteur de gegevens en inlichtingen dienen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.[103] Indien bijvoorbeeld tijdens de behandeling van een verzoek tot herziening of tijdens de bezwaarprocedure bij een gehele of gedeeltelijke afwijzing van dat verzoek voldoende aanleiding is voor de inspecteur om fiscaal relevante gegevens en inlichtingen op te vragen, zal de belastingplichtige nog steeds gehouden zijn om die gegevens en inlichtingen te verstrekken. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de inspecteur een informatiebeschikking vaststellen indien de belastingplichtige niet aan zijn fiscale informatieverplichtingen voldoet.[104]

In het geval dat bijvoorbeeld een informatiebeschikking met betrekking tot een aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld en onherroepelijk is geworden, geldt in beginsel de omkering en verzwaring van de bewijslast ten aanzien van die aanslag en dus ook bij een verzoek tot herziening om die aanslag te verminderen. Wel dienen net als nu de niet verstrekte gegevens en inlichtingen van voldoende gewicht te zijn om de omkering en verzwaring van de bewijslast te rechtvaardigen en voorts ziet de omkering en verzwaring van de bewijslast alleen op de geschilpunten waarop de niet verstrekte gegevens en inlichtingen betrekking hebben.[105] In het geval dat een belastingplichtige bij zijn verzoek tot herziening alsnog de fiscaal relevante inlichtingen en gegevens verstrekt, dient de inspecteur bij de beoordeling van dat verzoek vanzelfsprekend te wegen of het gerechtvaardigd is om een beroep te blijven doen op de omkering en verzwaring van de bewijslast.

6.10 Onjuist herzieningsverzoek en bestraffing

Om te voorkomen dat het heffingssysteem van direct aanpassen wordt misbruikt en te fraudegevoelig is, worden bepalingen uitgewerkt waardoor een verzoek tot een herziening in het kader van bestuurlijke beboeting en strafrechtelijke vervolging gelijk wordt gesteld aan de aangifte. Dit betekent bijvoorbeeld concreet dat in het geval opzettelijk of grofschuldig een onjuist verzoek tot herziening wordt ingediend, net als bij het doen van een opzettelijk of grofschuldig onjuiste aangifte[106], bestuurlijke of strafrechtelijke bestraffing mogelijk zal zijn. Daarbij geldt uiteraard eenzelfde zware bewijslast als bij beboeting en vervolging zoals in het geval van een bewust onjuiste initiële aangifte.

[103] Artikel 47, eerste lid, AWR.
[104] Artikel 52a AWR.
[105] HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767.
[106] Zie hoofdstuk VIIIA en hoofdstuk IX van de AWR.

6.11 Overige formeelrechtelijke aspecten

6.11.1 Herziening heeft andere procesrechtelijke aard dan bezwaar

Een verzoek tot herziening heeft een andere procesrechtelijke aard dan bezwaar in die zin dat de focus meer ligt op het eenvoudig herstellen van een omissie die door de belastingplichtige zelf is begaan bij zijn aangifte. Hoewel herziening ook kan worden ingezet bij bijvoorbeeld een fout die de inspecteur heeft gemaakt bij de aanslag inkomstenbelasting, ligt bij een herziening, in tegensteling tot bezwaar, niet primair de focus op de verlengde besluitvorming en heroverweging van het besluit door het bestuursorgaan. Herziening is meer gericht op het oplossen van zaken die geen geschil zijn. Herziening heeft daarmee een zeefwerking voor bezwaar en beroep.

Herziening is een laagdrempelige, informele en dus gedeformaliseerde mogelijkheid om omissies in de fiscaliteit eenvoudig recht te zetten. Om deze reden wordt ervoor gekozen om bij een door de inspecteur gevolgd verzoek tot herziening geen proceskostenvergoeding toe te kennen. Het toekennen van een proceskostenvergoeding blijft daarmee alleen mogelijk in het geval van bezwaar en beroep (na een eerdere gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek tot herziening).[107]

6.11.2 Opgewerkt vertrouwen en uitsluitend volgen verzoek tot herziening

Overeenkomstig de huidige situatie bij het uitsluitend (automatisch) volgen van de aangifte, wordt bij direct aanpassen beoogd dat er geen in rechte te beschermen vertrouwen ontstaat bij het uitsluitend volgen van een verzoek tot herziening. Met andere woorden, met het uitsluitend (automatisch) volgen van de aangifte, een aanvulling op die aangifte vóór de oplegging van de aanslag of een verzoek tot herziening na de opgelegde aanslag wordt geen in rechte te beschermen vertrouwen opgewekt waardoor een herziening tot vaststelling van de juiste belastingschuld ten nadele van de belastingplichtige niet meer mogelijk zou zijn. Een herziening ten nadele van de belastingplichtige wordt in dit geval dus niet tegengehouden wegens een schending van het vertrouwensbeginsel.

Het voorgaande is uiteraard anders in het geval de inspecteur heeft toegezegd dat geen herziening ten nadele van de belastingplichtige meer zal plaatsvinden dan wel er omstandigheden zijn die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat de inspecteur zich bewust op een bepaald standpunt stelde waardoor herziening ten nadele van de belastingplichtige (ten aanzien van een bepaald feit) niet meer mogelijk is.[108]

6.11.3 Belastingrente en invorderingsrente

Direct aanpassen beoogt geen verandering te brengen in de situaties dat belastingrente en invorderingsrente is verschuldigd.

6.11.4 Omvang van de rechtsstrijd

[107] Artikel 7:15, tweede lid, Awb en artikel 7:28, tweede lid, Awb.
[108] HR 13 oktober 1999, ECLI:NL:HR:1999:BI6540.

Direct aanpassen brengt geen verandering in de rechtsstrijd met zich. Direct aanpassen brengt geen verandering mee voor de volledige heroverweging bij bezwaar en de volledige herkansingsfunctie bij beroep en hoger beroep. Overeenkomstig de huidige situatie[109] kan de belastingplichtige tijdens een later stadium (bezwaar- en beroepsfase) andere gronden aandragen.

In dit kader dient te worden opgemerkt dat direct aanpassen ook geen wijziging met zich brengt ten aanzien van bestaande procesrechtelijke (ongeschreven) regels die bijvoorbeeld zien op het (te) laat aandragen van nieuwe gronden waarmee een schending van normen van procesrecht of een strijdigheid met een goede procesorde ontstaat of het uitdrukkelijk en ondubbelzinnig intrekken van een grief door de belastingplichtige waardoor die grief niet opnieuw als geschilpunt kan worden toegelaten.[110]

Overeenkomstig de huidige situatie zal als uitgangspunt ook blijven gelden dat de inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar alleen ingaat op de aangedragen gronden in het verzoek om herziening en het eventueel daaropvolgende bezwaarschrift. Verder verandert ook niet de reikwijdte van het geschil voor de bestuursrechter. De bestuursrechter doet nog steeds uitspraak op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting.[111]

Verder wordt vermeld dat ook het recht op interne compensatie blijft bestaan. Evenals het een belastingplichtige vrijstaat om bijvoorbeeld zijn verzoek tot herziening of bezwaar te doen steunen op argumenten die niet overeenkomen met het door hem bij zijn aangifte ingenomen standpunt, heeft de inspecteur de vrijheid om bijvoorbeeld de belastingaanslag te handhaven op grond van argumenten die afwijken van het door hem bij het opleggen van die belastingaanslag ingenomen standpunt.[112] Interne compensatie geldt nu bij bezwaar en beroep. Interne compensatie geldt ook bij een verzoek om herziening.

6.11.5 Uitvoerbaarheid in relatie tot te veel herzieningsverzoeken

Hoewel het recht op het indienen van een verzoek tot herziening voorop staat, zal een te grote hoeveelheid aan herzieningsverzoeken gevolgen hebben voor de uitvoerbaarheid. Er wordt onderzoek gedaan om deze hoeveelheid passend te beperken. Een maatregel kan zijn om verzoeken tot herziening die geen materiële of financiële wijziging met zich brengen niet in behandeling te nemen. De belastingplichtige krijgt in dit geval wel een gemotiveerd bericht dat zijn verzoek niet in behandeling is genomen.

[109] Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 6. Het zogenoemde wederkerige systeem van artikel 24a AWR zal ook bij direct aanpassen gelden.
[110] Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 8.
[111] Artikel 8:69, eerste lid, Awb.
[112] HR 18 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK6885.

7 Planning

Met direct aanpassen wordt beoogd om de wettelijke regels eenvoudiger te maken. Het moet voor burgers en bedrijven eenvoudiger zijn om onjuistheden bij de heffing van belasting te herstellen. Ook moet de Belastingdienst de mogelijkheden hebben om efficiënt en effectief het juiste belastingbedrag te kunnen heffen. Direct aanpassen richt zich op een beter uitlegbaar, uitvoerbaar en doenlijk fiscaal stelsel.

Ter bevordering van de gedachtenvorming over direct aanpassen zal onderhavig beleidsdocument bij diverse partijen ter consultatie worden voorgelegd. Uiteindelijk zal dit resulteren in een internetconsultatievoorstel. De internetconsultatie van het wetsvoorstel is op dit moment gepland voor het vierde kwartaal van 2024. Het streven is uiteindelijk om het systeem van direct aanpassen met ingang van 1 januari 2028 (gefaseerd) in te voeren. Hierbij wordt opgemerkt dat de uiteindelijke inwerkingtredingsdatum mede afhankelijk is van de (ICT-)mogelijkheden in de uitvoering door de Belastingdienst.