

Tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting

MvF, 18 september 2023, 36 428

Relevante Kamerstukken

- Voorstel van wet: artikel I, onderdeel A en B
- Memorie van toelichting: algemeen deel p. 1-2, artikelsgewijze toelichting p. 11-14
- Nota naar aanleiding van het verslag: p. 1-5

BRON

Artikel 9.6 Wet IB 2001

1 Een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag geschiedt uitsluitend op de voet van dit artikel.

2 In bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen wordt een onjuiste belastingaanslag door de inspecteur ambtshalve verminderd.

3 Niettegenstaande het bepaalde krachtens het tweede lid wordt de aanslag die op een te hoog bedrag is vastgesteld door de inspecteur ambtshalve verminderd indien een verzoek daartoe is ingediend binnen de termijn, bedoeld in artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht. Artikel 60 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is niet van toepassing

4 Indien gegevens worden verstrekt nadat de aanslag is vastgesteld en die gegevensverstrekking uitsluitend op dezelfde wijze plaatsvindt als naar aanleiding van een uitnodiging tot het doen van aangifte, wordt die gegevensverstrekking aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering voor zover die gegevensverstrekking strekt tot een vermindering van de aanslag.

5 Indien de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

6 Voor de toepassing van dit artikel en voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep ten aanzien van de voor bezwaar vatbare beschikking, bedoeld in het derde lid, wordt een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag op het aanslagbiljet van de belastingaanslag is vermeld of ingevolge het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift behoort te worden vermeld geacht onderdeel uit te maken van de belastingaanslag.

Artikel 9.7 Wet IB 2001

1 De bepalingen van hoofdstuk V, afdeling 1 a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn van overeenkomstige toepassing op verzoeken om ambtshalve vermindering waarvoor een aanwijzing massaal bezwaar als bedoeld in het tweede lid is gegeven.

2 In afwijking van artikel 25c, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan Onze Minister ook een aanwijzing massaal bezwaar geven voor de beslissing op een groot aantal verzoeken om ambtshalve vermindering of een groot aantal bezwaarschriften en verzoeken om ambtshalve vermindering tezamen indien naar het oordeel van Onze Minister voor deze beslissing de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag van belang is.

3 In afwijking van artikel 25e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 9.6, derde vijfde lid, beslist de inspecteur door middel van één collectieve beslissing op verzoeken om ambtshalve vermindering waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt. De collectieve beslissing wordt bekendgemaakt door gelijktijdige kennisgeving ervan in de Staatscourant en op de website van de Belastingdienst. De collectieve beslissing is geen voor bezwaar vatbare beschikking.

4 In afwijking van artikel 25e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en het derde lid beslist de inspecteur door middel van één gezamenlijke collectieve beslissing en collectieve uitspraak ingeval een aanwijzing massaal bezwaar is gegeven voor de beslissing op een groot aantal bezwaarschriften en verzoeken om ambtshalve vermindering tezamen.

NOOT

Noot bij nota naar aanleiding van het verslag

13 oktober 2023

Voortbordurend op het slot van mijn vorige noot hieronder, lijkt het erop dat de op het ministerie al lang bestaande wens navordering te vervangen door naheffing inderdaad nieuw leven wordt ingeblazen. In de nota naar aanleiding van het verslag wordt op dit punt verwezen naar de Kamerbrief 'Voortgang onderzoek naar de massaalbezwaarprocedure en direct aanpassen' en het bijbehorende 'Rapport Burgeronderzoek Geformaliseerd werken Correctie en Bezwaar'.¹ In de Kamerbrief zijn belangrijke contouren geschetst van het beoogde formeelrechtelijke heffingssysteem. Dit beoogde systeem komt erop neer dat zowel burger als fiscus binnen drie jaar zonder voorwaarden wijzigingen kunnen doorvoeren in de aangifte, zowel in het voor- als nadeel van de belastingplichtige. Voor fraudegevallen wordt een aanvullende termijn van in totaal acht jaar onderzocht waarbinnen een aanslag in het nadeel van de belastingplichtige kan worden 'herzien' als aan bepaalde voorwaarden is voldaan (lees: als sprake is van kwade trouw of opzet).

¹ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, 1290.

Noot bij voorstel van wet en memorie van toelichting

19 september 2023

Een (herziene) aangifte inkomstenbelasting die wordt ingediend nadat de definitieve aanslag is opgelegd geldt niet langer als een bezwaarschrift tegen die aanslag. Als die aangifte binnen de bezwaartermijn wordt ingediend, wordt dat als een verzoek om ambtshalve vermindering behandeld, zonder dat daarbij wordt getoetst aan de voorwaarden die op grond van artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001 gelden voor ambtshalve vermindering van aanslagen IB.² Hoewel het wetsvoorstel is gepresenteerd als verbetering van de rechtsbescherming leidt het tot achteruitgang in de rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Gepresenteerde aanleiding

Het onderhavige wetsvoorstel is ingediend onder verwijzing naar de oproep in het rapport 'Burgers beter beschermd' om praktische rechtsbescherming meer centraal te zetten en meer rekening te houden met het doenvermogen van belastingplichtigen.³ De verbetering in de rechtsbescherming van de voorgestelde wetswijziging zou erin zijn gelegen dat belastingplichtigen omissies in de heffing kunnen (laten) herstellen zonder dat zij te maken krijgen met de formele bezwaarprocedure, die aan hen niet alleen bepaalde rechten geeft, maar ook eisen stelt.⁴

Huidige werkwijze en werkelijke aanleiding

Omissies in de aangifte kunnen worden hersteld door het indienen van een herziene aangifte. De Belastingdienst merkt deze (herziene) aangiften aan als een verzoek om ambtshalve vermindering. Als een (herziene) aangifte wordt ingediend binnen de bezwaartermijn geldt het echter als een bezwaarschrift tegen de aanslag.⁵ Hof Den Bosch ging in een uitspraak uit 2022 nog een stapje verder en overwoog dat ook een buiten de bezwaartermijn ingediende herziene aangifte in beginsel moet worden aangemerkt als een bezwaarschrift zodat de Inspecteur moet informeren naar de mogelijkheid dat de termijnoverschrijding verschoonbaar is.⁶ Dit creëert een extra werklast voor de Inspecteur waarvan je je inderdaad kunt afvragen of dit zinvolle tijdsbesteding is.

2 Kamerstukken II 2023/24, 36 428, 2. Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen (Wet tijdelijke regeling herzien aangifte inkomstenbelasting).

3 Rapport van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken van 15 februari 2021, zie Kamerstukken II 2020/21, 31 066, 820, bijlage 1.

4 Hierbij wordt verwezen naar artikel 6.5 Awb, waarin onder meer staat dat een bezwaarschrift schriftelijk wordt ingediend en ondertekend moet zijn. Onvermeld blijft dat de Inspecteur een hersteltermijn moet bieden als er een gebrek kleeft aan een bezwaarschrift en dat een niet-ontvankelijk bezwaarschrift als verzoek om ambtshalve vermindering in behandeling wordt genomen. Een noemenswaardige vooruitgang op het gebied van de rechtsbescherming is het onderhavige wetsvoorstel dan ook niet te noemen.

5 HR 10 januari 1990, 26.235, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196.

6 Hof Den Bosch 25 mei 2022, 21/00447, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688, NLF 2022/1219. Mogelijk (mede) met het oog op dit wetsvoorstel is geen cassatie ingesteld tegen deze uitspraak.

Een ander 'probleem' dat in de memorie van toelichting wordt genoemd is dat een dwangsom verschuldigd kan zijn als de Inspecteur de formele regels van bezwaar niet naleeft, terwijl hij wel volledig tegemoetkomt aan het bezwaar. Het gaat om gevallen waarin wel een schriftelijke kennisgeving van een vermindering van een aanslag is verzonden, maar geen uitspraak op bezwaar is gedaan.⁷ De bezwaarfase is dan niet geëindigd zodat de termijn voor het verbeuren van een dwangsom voortduurt. De dwangsomregeling is ook van toepassing op verzoeken ambtshalve vermindering.⁸ Voor beslissingen op verzoeken om ambtshalve vermindering geldt volgens de staatssecretaris kennelijk niet de eis dat die schriftelijk moeten worden gemotiveerd. Met het wetsvoorstel wordt zodoende voorkomen dat een dwangsom is verschuldigd als de Inspecteur tegemoetkomt aan het verzoek in de herziene aangifte, door de aanslag ambtshalve te verminderen en hij de belanghebbende hierover bijvoorbeeld telefonisch informeert.

Herziene aangifte is verzoek ambtshalve vermindering

Het voorstel luidt artikel 9.6 Wet IB 2001 aan te passen zodat een herziene aangifte inkomstenbelasting als een verzoek om ambtshalve vermindering wordt aangemerkt. Dit is alleen anders als de belastingplichtige aangeeft bezwaar te willen maken, bijvoorbeeld door indiening van een bezwaarschrift (waarin hij verwijst naar het aangiftebiljet).

Herziene aangifte binnen bezwaartermijn

Aanvullend wordt geregeld dat de voorwaarden die normaliter gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering niet gelden bij een verzoek om ambtshalve vermindering dat (al dan niet via een herziene aangifte) binnen de bezwaartermijn is ingediend.⁹ Het gaat dan bijvoorbeeld om de regel dat nieuw beleid of nieuwe jurisprudentie geen aanleiding vormen voor ambtshalve vermindering. Ook voor wat betreft de bewijslastverdeling zijn er dan geen verschillen tussen bezwaar en ambtshalve vermindering.¹⁰

Achteruitgang rechtsbescherming

Hoewel gepresenteerd als verbetering van de rechtsbescherming leidt het wetsvoorstel tot enige achteruitgang in de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Zo is de regeling over verschoonbare termijnoverschrijding van artikel 6:11 Awb expliciet uitgesloten in het nieuwe artikel 9.6, lid 3, Wet IB 2001.¹¹

7 HR 11 oktober 2019, 18/00689, ECLI:NL:HR:2019:1574, NLF 2019/2358, met noot van Nent.

8 HR 3 februari 2023, 21/03856, ECLI:NL:HR:2023:134, NLF 2023/0471, met noot van Van der Vegt en Conclusie A-G IJzerman 11 juli 2022, 21/03856, ECLI:NL:PHR:2022:690, NLF 2022/1495, met noot van Hennevelt, punt 4.1.4.

9 Artikel 9.6, lid 2, Wet IB 2001 jo. artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001.

10 Op grond van artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001 vermindert de Inspecteur ambtshalve zodra hem 'is gebleken' dat de aanslag te hoog is. Volgens verschillende feitenrechtters betekent dit dat de bewijslastverdeling bij ambtshalve vermindering op belanghebbende ligt. Hof Amsterdam 11 augustus 2016, 15/00849, ECLI:NL:GHAMS:2016:3374 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 november 2018, 18/2192 en 18/7428, ECLI:NL:RBZWB:2018:6530, NLF 2019/0925.

11 Doordat artikel 60 AWR buiten toepassing wordt verklaard.

Doordat een herziene aangifte straks niet meer geldt als bezwaarschrift komt de betreffende aanslag onherroepelijk vast te staan. Dat heeft gevolgen voor het moment waarop partners de verdeling van het box 3-inkomen nog kunnen wijzigen (artikel 2.17 Wet IB 2001). Dit heeft ook gevolgen voor de invordering. Zo treft de Ontvanger voor een aanslag die niet onherroepelijk vaststaat in beginsel geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen.¹² Bovendien geldt een bezwaarschrift (ook) als een verzoek om uitstel van betaling terwijl dit niet is geregeld voor verzoeken ambtshalve vermindering. De incassomachine van de Belastingdienst wordt dus geen halt toegeroepen als een herziene aangifte wordt gedaan. Op dit punt lijkt niet goed nagedacht over wat doenvermogen en praktische rechtsbescherming daadwerkelijk betekenen.

Ook kan een herziene aangifte niet leiden tot vermindering van een opgelegde verzuimboete. De hoogte van een opgelegde vergrijpboete kan wel dalen als de aanslag ambtshalve wordt verminderd. In dit soort gevallen blijft het maken van bezwaar de aangewezen route zodat ook de elementen opzet / grove schuld ter discussie kunnen worden gesteld.

Toekomstig wetsvoorstel 'direct aanpassen' – modernisering heffingssystemen

Het kabinet beschouwt het wetsvoorstel als tijdelijke oplossing. 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 de termijn voor ambtshalve vermindering alsmede de voorwaarden en termijn voor navordering en naheffing.¹³

Ik ben benieuwd of de op het ministerie al lang bestaande wens navordering te vervangen door naheffing nieuw leven wordt ingeblazen. Zie hierover uitgebreid het proefschrift van Heroen Roose.¹⁴

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

12 Artikel 25.2.6 Leidraad invordering 2008.

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

14 H.M. Roose, Heffingsmethoden, een valse dichotomie? (diss. Tilburg), Fiscale Monografieën nr. 156, Wolters Kluwer, Deventer 2019, p. 1-2.