

# Direct aanpassen of toch nog even nadenken?

Opmerkingen van de Commissie Wetgeving van de VHM<sup>1</sup> bij preconsultatie beleidsrichting “direct aanpassen”.

Begin april heeft toenmalig Staatssecretaris Van Rij (Fiscaliteit en Belastingdienst) de Tweede Kamer geïnformeerd over het verdere onderzoek naar de beleidsrichting direct aanpassen. Onder de noemer ‘direct aanpassen’ wordt, zo luidt het bericht van het Ministerie van Financiën<sup>2</sup>, 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. De bij deze beleidsrichting onderliggende sympathieke gedachtegang om het wijzigen van vergissingen/ aanpassingen na de aanslag makkelijker te maken ligt in het verlengde van het ingetrokken wetsvoorstel “Soepel herzien”. Zo vinden wij het moeilijk uit te leggen aan een gewone burger (IB aangifte Particulieren) dat het indienen van een vergeten bonnetje bij zijn aftrek specifieke ziektekosten afhankelijk is van het moment van indienen en dan verschillende rechtsgevolgen kan hebben:

- als nieuwe aangifte wordt ingediend voordat de oorspronkelijke aangifte is geregeld wordt oorspronkelijk aangifte overschreven;
- als nieuwe aangifte wordt ingediend binnen de bezwaartermijn van de aanslag wordt nieuwe aangifte aangemerkt als een bezwaar
- als nieuwe aangifte wordt ingediend na de bezwaartermijn wordt de nieuwe aangifte aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering.

En dat kan eenvoudiger als het gaat om geringe aanpassingen bij Particulieren, maar niet voor alle aangiften en afdrachten zoals nu het beleidsvoorstel is.

Zo is het bereik van het voorstel enorm; van de particulier die loon-inkomsten heeft en na de aanslag nog een bonnetje ziektekosten heeft gevonden, tot de multinational die bij nader inzien een ander internationaal verrekenprijsstelsel toepast of de loonopgaven van expats met terugwerkende kracht aanpast, het valt er allemaal onder. Het grote bereik is ons inziens meteen ook het zwakke punt van dit voorstel. Het is leuk voor eenvoudige aangiften, maar roept te veel gevolgen op voor gecompliceerde bedrijfsmatige aangiften. Wat te denken van de onderneming die bij de aankondiging van een boekenonderzoek alvast direct aanpassen toepast? En na het boekenonderzoek opnieuw, maar dan tegengesteld?

De motivering van het voorstel c.q. beleidsrichting is dan ook vooral geschreven vanuit het perspectief van het vergeten ziektekostenbonnetje. In de motivering ervan worden de verschillen van het voorstel/beleidsrichting t.o.v. de huidige heffingssystemen aangifte- en aanslagbelastingen onvoldoende voor het voetlicht gebracht. Herstel van een aanslag inkomstenbelasting door de inspecteur moet voldoen aan de voorwaarden voor navordering, het herstel van een formalisering loonheffing of omzetbelasting niet. Het is dan ook te ongenueanceerd om het een en ander tegenover elkaar te zetten en een zeker evenwicht te suggereren. Volstrekt onderbelicht blijft bijvoorbeeld de samenhang met

---

<sup>1</sup> De VHM is de beroepsvereniging van hbo'ers en academisch gevormden bij het Ministerie van Financiën, Belastingdienst, Dienst Toeslagen en de Douane.

<sup>2</sup> Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2024/04/03/start-pre-consultatie-direct-aanpassen>

suppletieverplichtingen in de Loonheffingen en die van artikel 10A AWR. Die samenhang verdient meer overweging en onderbouwing.

Een aantal gedachten is wel de moeite waard. De voorwaarde van het nieuwe feit/kwade trouw bij navordering is inderdaad wel rijp voor een modernisering. De rechtsbescherming die van deze gecodificeerde zorgvuldigheidsnorm uitgaat, stelt door de jurisprudentie van de Hoge Raad in combinatie met de uitzonderingen in artikel 12 AWR in veel gevallen niet veel meer voor. Aan de andere kant is in fraude-achtige situaties het leerstuk gecompliceerd geworden, omdat de “uitzondering kwade trouw” zich in de jurisprudentie los heeft ontwikkeld van voorwaardelijke opzet (bij boete en strafvervolgning). Het lijkt ons dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur deze rechtsbescherming over zouden kunnen nemen.

Deze gedachte is in lijn met het door de VHMf al op 18 november 2012 geformuleerde voorstel om voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting over te gaan op een systeem van Voldoening op aangifte (VOA). Door de ontwikkeling van de vooraf ingevulde aangifte (VIA) zou denkbaar zijn dat de Belastingdienst de verantwoordelijkheid voor de VIA-gegevens volledig overneemt en een burger dus op de juistheid daarvan mag vertrouwen. Dat maakt aangifte doen nog eenvoudiger. De burger hoeft de juistheid dan namelijk niet meer te controleren. In de praktijk wordt bovendien de controle van bijvoorbeeld de VIA-loongegevens met de loongegevens van de jaaropgave niet altijd als even zinvol ervaren.

Het overnemen door de Belastingdienst van de volledige verantwoordelijkheid voor de VIA gegevens vraagt echter, dat er een adequaat juridisch (sanctie)mechanisme komt om de verkrijging van juiste, tijdige en volledige VIA-gegevens van administratieplichtigen te waarborgen. Een dergelijk sanctiemechanisme is er momenteel niet. Daarom zou (op dit moment) een gedeelde verantwoordelijkheid tussen overheid en burger het hoogst haalbare zijn. Van de burger kan bijvoorbeeld gevergd worden onjuistheden met een zekere minimale afwijking c.q. omvang te signaleren. Kleinere onjuistheden zijn dan voor rekening van de overheid.

Over de verkorting van termijnen is ook wel wat te zeggen. Een kortere termijn voor de inspecteur om te herzien ten nadele van de belastingplichtige wordt onverkort neergezet als verbetering van rechtsbescherming. Maar is dat zo? Hoe voelt het voor de goedwillende belastingplichtige als de termijn voor herstel van de ontdoken belasting door een zwartsparder in het buitenland of ontdoken belasting via een fake-vestigingsplaats-constructie de facto aanzienlijk wordt verkort? Door het voorstel wordt de termijn in die gevallen bijna gehalveerd (verlies 12-jaarstermijn, en het effect van verlenging uitstel<sup>3</sup>). Het is voorstelbaar dat een correcte aangever zich daarmee juist minder goed beschermd voelt, want die draait uiteindelijk op voor de door de kortere termijn niet meer terug te halen belasting. Ook het voorstel om over

---

<sup>3</sup> Standaard beconuitstel is 14 maanden, terwijl de inlevertermijn voor vennootschappen al 5 maanden is. Kortom 19 maanden na afloop boekjaar. De termijn waarbinnen de aanslag dan mag worden opgelegd (drie jaar na afloop boekjaar +gevraagd en verleend uitstel) is dan langer dan de termijn om nog na te vorderen (drie jaar na boekjaar). Dit kan betekenen dat als de inspecteur aan het eind van de termijn komt en er nog steeds onduidelijkheid is over de juistheid en volledigheid van de aangifte dat hij niets anders kan doen dan de aanslag “ter behoud van rechten” voor een te hoog bedrag opleggen. Dat zou geen verbetering voor belastingplichtigen zijn.

te gaan naar VOA van de VHMf breekt op dit punt een lans voor de goedwillende belastingbetaler.

De voorwaarde voor verlenging van de hersteltermijn voor de inspecteur is onderdeel van de internetconsultatie. De consultatie geeft aan dat in de genoemde situaties (punt 6 bij de vragen over de beleidsrichting) “geobjectiveerde kenbaarheid” bij de belastingplichtige het gezamenlijke vertrekpunt is. Bij het gebruik van voorgestelde criterium “kwade trouw” merken wij op dat de inspecteur daar een (te) zware bewijslast krijgt. Grote schuld of onzorgvuldigheid voldoet namelijk niet voor dit criterium. Meer bij de tijd passend en responsiever zou het criterium “niet te goeder trouw” zijn.

Op het punt van de hersteltermijnen zou het wetsvoorstel ook op een ander punt wel iets responsiever mogen worden dan nu het geval is. Zo zou de hersteltermijn voor de inspecteur extra verlengd kunnen worden als een gebrek aan transparantie van de belastingplichtige dat rechtvaardigt.


Zo haalt de Hoge Raad bijvoorbeeld in de regel een streep door de met wetsontduiking (leerstuk *fraus legis*) beoogde belastingbesparing. Desondanks blijft het kennelijk profijtelijk om de wet te ontduiken – met behulp van betekenisloze transacties – omdat het vaak lukt om die transacties en de constructie verborgen te houden in de aangifte. Een manier om dit ongewenste gedrag tegen te gaan zou kunnen zijn om de hersteltermijn voor de inspecteur bij dergelijke constructies pas in te doen gaan vanaf het moment dat de betekenisloze transacties worden ontdekt door de inspecteur. Op die manier wordt de niet-transparante wetsontduiker in een gelijke positie gebracht met de belastingplichtige die op transparante wijze de voordeligste weg zoekt.

Aan de andere kant van het spectrum zou in de gevallen waarin een bijzondere situatie dit rechtvaardigt er een extra hersteltermijn voor de burger/belastingplichtige moet bestaan bovenop de drie jaar in het voorstel. In de praktijk zijn er situaties die in een individueel geval om een langer herstel in het voordeel van een belastingplichtige vragen. De toetsing voor die gevallen zou kunnen liggen in het bestaan van een buiten de schuld van de belastingplichtige ontstane bijzondere situatie en proportionaliteit. In het verre verleden bestond voor de inspecteur ook de mogelijkheid in bijzondere gevallen langer dan vijf jaar herstel te kunnen bieden.


Een alternatieve gedachte is, om eerst voorzichtig te beginnen met wijzigingen in de beleidsrichting. Dus het idee van “direct aanpassen” (c.q. soepel herzien) wettelijk mogelijk te maken voor bepaalde feitelijke wijzigingen in de inkomstenbelasting, zoals het ziektekosten bonnetje, zonder meteen de wijze van formaliseren (voor alle aanslag- en aangiftebelastingen) principieel te wijzigen. Een te ruime werkingssfeer van “Direct aanpassen” kan ook de doelstelling van de beleidsrichting, het versterken van praktische rechtsbescherming, in gevaar brengen. Zie in dit verband de WFR-bijdrage van Janneke Jansen; “Direct aanpassen: méér (praktische) rechtsbescherming voor iedereen? (WFR 2024/156).

Een tweede stap kan zijn om naar de voorwaarden voor herstel door de inspecteur te kijken of die in de huidige systematiek vervangen kunnen worden door bescherming op basis van de algemene beginselen.

Een volgende stap kan gelegen zijn in wettelijke aanpassingen die de termijn voor herstel responsiever maken, zowel voor de inspecteur als voor de belastingplichtige.



Door het gefaseerd te benaderen kan voorkomen worden dat de impact van wijzigingen niet geheel wordt overzien en het maatschappelijk debat onvoldoende diepgang krijgt.



## *Conclusie*

Achter de beleidsrichting “Direct aanpassen” zit een sympathiek idee. Het is een loffelijk streven om de wettelijke regels eenvoudiger te maken en het zo eenvoudiger te maken voor particulieren om onjuistheden bij de heffing van belasting te herstellen. De Commissie Wetgeving van de VHMf is echter van mening dat de beleidsrichting met name geschikt is om de regels voor gewone burgers te vereenvoudigen en dan nog enkel voor bepaalde categorieën van vergissingen waarmee relatief beperkte bedragen gemoeid zijn. Een “vergeten bonnetje” bij de specifieke ziektekosten heeft inderdaad geen zware (bezwaar)procedure nodig.

Voor ondernemingen ligt dit heel anders (LH, OB, Vpb, IB Winst, ROW, etc.). Zij maken vaak gebruik van gekwalificeerde adviseurs omdat het om complexere zaken gaat dan een vergeten ziektekosten bonnetje van een particulier. De Beleidsrichting kan daarom beter enkel worden gericht op bepaalde onderdelen van de Inkomstenbelasting, gekoppeld aan meer vertrouwen in de VIA.