

University of Groningen

Een ruimere aanpassing van een onherroepelijke belastingaanslag? De wetgever is aan zet!

Baron, Jordy; Poelmann, Eric

Published in:
Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2023

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Baron, J., & Poelmann, E. (2023). Een ruimere aanpassing van een onherroepelijke belastingaanslag? De wetgever is aan zet! *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*, 2023(1), 8-14. Artikel TFB 2023/2.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

2. Een ruimere aanpassing van een onherroepelijke belastingaanslag? De wetgever is aan zet!

MR. J.D. BARON EN PROF. DR. E. POELMANN

In dit artikel gaan de auteurs nader in op recente ontwikkelingen die een koppeling hebben met (de rechtsgevolgen van) het onherroepelijk worden van de belastingaanslag. De betreffende (aangekondigde) wetswijzigingen, literatuur, jurisprudentie en de wens voor een meer responsieve rechtsstaat in acht nemend, komen de auteurs tot de conclusie dat het tijd is voor een nieuwe belangenafweging ten aanzien van de voorwaarden voor aanpassing van een onherroepelijke aanslag.

1. Inleiding: de eerste massaalbezwaarplus-procedure

In 2023 zal de eerste massaalbezwaarplusprocedure worden gestart. Door middel van het nieuwe art. 9.7 Wet IB 2001, dat via een tweede nota van wijziging onderdeel 1 is gaan uitmaken van het inmiddels aangenomen wetsvoorstel Overbruggingswet box 3, wordt het kort samengevat mogelijk dat de massaalbezwaarprocedure² ook kan worden ingezet bij een groot aantal verzoeken om ambtshalve vermindering van belastingaanslagen inkomstenbelasting of daarmee samenhangende beschikkingen. De eerste massaalbezwaarplusprocedure is inmiddels gestart.¹ De directe aanleiding voor deze nieuwe procedure en daarmee de inzet van de eerste massaalbezwaarplusprocedure is de vraag over het al dan niet bieden van rechtsherstel box 3² aan de zogenoemde groep niet-bezwaarmakers³. Het kabinet heeft besloten dat er voornamelijk geen rechtsherstel wordt geboden aan deze groep belastingplichtigen.⁴ Dit kabinetsbesluit is mede gestoeld op het arrest van de Hoge Raad van 20 mei 2022.⁵ De Hoge Raad oordeelde onder andere dat de mogelijkheid van ambtshalve vermindering niet het definitieve (en onherroepelijke) karakter van de aanslag ontnemt. De Hoge Raad liet vervolgens de bal bij de minister van Financiën liggen om gebruik te maken van

de bevoegdheid om het ‘nieuwe jurisprudentie-criterium’ los te laten en daarmee alsnog de betreffende *belastingaanslagen*⁶ inkomstenbelasting ambtshalve te verminderen.⁷ Indien de Hoge Raad bij de eerste massaalbezwaarplusprocedure alsnog zelf tot het oordeel komt dat de groep niet-bezwaarmakers recht heeft op rechtsherstel box 3, worden de belastingaanslagen inkomstenbelasting van de gehele groep niet-bezwaarmakers verminderd overeenkomstig voornoemd rechtsherstel. Ook van diegenen die geen verzoek om ambtshalve vermindering hebben ingediend. Dit laatste volgt niet uit het nieuwe art. 9.7 Wet IB 2001 doch uit een toezegging van het kabinet bij deze eerste massaalbezwaarplusprocedure.⁸ Een terugkeer naar de ‘oude massaalbezwaarprocedure’ van vóór 2016, waarbij art. 25 lid 13 AWR (OUD) ertoe leidde dat het resultaat van de massaalbezwaarprocedure ook materieel gold voor belastingaanslagen die niet onherroepelijk waren ten tijde van de aanwijzing massaal bezwaar ondanks de afwezigheid van een tijdig ingediend bezwaar, is voornamelijk niet aan de orde. Wel wordt er gewerkt aan de aangenomen motie Grinwis⁹, die kort samengevat de regering verzoekt om de gevolgen van wijziging van de massaalbezwaarprocedure met ingang van 2016, alsmede en nieuwe verbeteringen in combinatie met deformalisering, te onderzoeken.¹⁰ Als de Hoge Raad oordeelt dat niet-bezwaarmakers recht hebben op rechtsherstel box 3, dan zal aan de niet-bezwaarmakers ook een termijn worden geboden om een

1 Aanwijzing massaal bezwaar plus over kalenderjaren 2017 tot en met 2020, Besluit van 25 januari 2023, nr. 2023-1194.

2 Zoals inmiddels is gecodificeerd in de Wet rechtsherstel box 3.

3 Uiteindelijk is dat elke belastingplichtige die niet in aanmerking komt voor rechtsherstel box 3 omdat de belastingaanslag inkomstenbelasting over het betreffende belastingjaar onherroepelijk was op het moment van het zogenoemde Kerstarrest HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 en waarbij geboden rechtsherstel tot een lager voordeel uit sparen en beleggen zou leiden. Zie o.a. art. 1 lid 2 en 3 Wet rechtsherstel box 3.

4 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 20 september 2022 (nr. 2022-0000229353).

5 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720.

6 Wij plaatsen belastingaanslagen cursief omdat ook navorderingsaanslagen onder het rechtsherstel box 3 kunnen vallen. Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2022, nr. 2022-0000292600.

7 Art. 45aa, aanhef en letter b, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

8 *Kamerstukken II* 2022/23, 36204, nr. 10, p. 4.

9 *Kamerstukken II* 2021/22, 32140, nr. 114.

10 Brief staatssecretaris van Financiën van 20 september 2022, 2022-0000215908.

verzoek tot ambtshalve vermindering te doen, waarin zij kunnen opkomen tegen het geboden rechtsherstel.¹¹ Inclusief de mogelijkheid van bezwaar en beroep.¹² Het voorgaande geldt ook voor belastingjaren die op het moment dat de massaalbezwaarplusprocedure is afgerond verjaard zullen zijn wegens het verloop van de vijfjaarstermijn. Deze aanvullende juridische mogelijkheden zullen dan nog wel in wet- en regelgeving moeten worden vastgelegd.¹³

De aanwijzing van de eerste massaalbezwaarplusprocedure bevat een voor de hand liggende rechtsvraag. Een rechtsvraag die het exceptief toetsen van een fiscaal algemeen verbindend voorschrift door de Hoge Raad nog meer in de schijnwerpers zal zetten.¹⁴ Met de focus op de algemene rechtsbeginselen, vatten wij die rechtsvraag samen als ‘Kunnen de niet-bezwaarmakers wegens strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals bijvoorbeeld het evenredigheidsbeginsel of het gelijkheidsbeginsel, toch een beroep doen op het zogenoemde Kerstarrest van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2021:1963)?’ Ook wijzen wij op deelvraag b. van de aanwijzing massaal bezwaar plus over de kalenderjaren 2017 tot en met 2020: ‘Zetten artikel 1 van de Grondwet of internationale verdragen of Europees recht of de artikelen 3:2, 3:3, en 3:4 Awb of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur waaronder het fair play beginsel, het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel de toepassing van artikel 45aa, aanhef en letter b, van de URIB 2001 in dit geval opzij?’ Gezien het maatschappelijke en politieke debat¹⁵ inzake het eerdergenoemde kabinetsbesluit en het feit dat er een fors aantal verzoeken tot ambtshalve vermindering zijn gedaan¹⁶, is het evident dat deze eerste massaalbezwaarplusprocedure in het middelpunt van de belangstelling staat. Mede om deze reden wachten wij het oordeel van de Hoge Raad in deze potentiële ‘landmark case’¹⁷ af, alvorens inhoudelijk in te gaan op deze massaalbezwaarplusprocedure.

Deze ontwikkelingen geven ons wel aanleiding om meer in het algemeen te kijken naar het kunnen aanpassen van een onherroepelijke belastingaanslag door een hedendaagse evenredigheidsbril en met de roep om maatwerk, (praktische) rechtsbescherming, burgerperspectief en doenvermogen in gedachten. Een roep die naar onze mening niet alleen bij de massaalbezwaar(plus)procedure doch bij elke

fiscale procedure en daarmee bij elke belastingaanslag meer centraal moet worden gesteld.¹⁸ Een roep die naar onze mening leidt tot een breder vraagstuk over de wenselijkheid van de huidige invulling van onherroepelijkheid van een belastingaanslag in relatie tot een steeds grotere wens voor een meer responsieve rechtsstaat.

2. Onherroepelijkheid, rechtszekerheid en een wijziging van de wet

De begrippen onherroepelijkheid en rechtszekerheid zullen door veel juristen in beginsel¹⁹ worden omarmd en aan elkaar worden gekoppeld. Een inbreuk op deze beginselen wordt, naar wij inschatten, in beginsel²⁰ niet door veel juristen omarmd. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State bij de Wet hardheidsaanpassing Awir naar aanleiding van de toen voorgestelde hardheidsregeling²¹ luidde:

‘De Adviescommissie waarschuwt voor doorbreking van het beginsel van de formele rechtskracht. Dat beginsel houdt – kort gezegd – in dat een beschikking op enig moment onherroepelijk vaststaat en op geen enkele grond meer kan worden aangevochten, dus ook niet door nadien gewijzigde jurisprudentie. Het doorbreken van de formele rechtskracht kan vérgaande precedentwerking hebben.’²²

Toeslagenbeschikkingen kennen, overeenkomstig de regels van fiscale ambtshalve vermindering, bepalingen in wet- en regelgeving om nog vijf jaar te herzien inclusief onder andere het nieuwe jurisprudentie-criterium.²³ Ondanks dat de vijfjaarstermijn in een algemeen verbindend voorschrift²⁴ is opgenomen en dus in principe ook zonder een wijziging van de wet losgelaten kon worden,²⁵ was het kabinet van oordeel dat:

‘mede op grond van het legaliteitsbeginsel, een dergelijke [hardheids JDB/EP]regeling alleen kan worden vormgegeven via een wet in formele zin (...). Hiermee wordt gewaarborgd dat alleen de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk tot een dergelijke regeling kunnen besluiten. Dit betreft een besluit waarmee een inbreuk wordt gemaakt

11 *Kamerstukken I 2022/23*, 36203, nr. C.

12 Overeenkomstig het huidige systeem van art. 9.6 Wet IB 2001.

13 *Kamerstukken I 2022/23*, 36203, nr. C.

14 Zie inzake box 3, ambtshalve vermindering en exceptief toetsen onder andere C. Overduin, ‘Waar exceptieve toetsing van zich doet spreken, blijkt formele rechtskracht al ras te verbleken’, *TFB 2022/7* en T.H.A. Noë, ‘Box 3: over rechtsherstel, evenredigheid en mensenrechten’, *NLF Opinie 2022/30*.

15 *Kamerstukken II 2022/23*, 36204, nr. 10, p. 2.

16 Brief staatssecretaris van Financiën van 4 november 2022, nr. 2022-0000270669, *NtFR 2022/1302*.

17 In het geval de Hoge Raad toch terug zou komen op HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720.

18 C. Overduin, ‘Ziedaar de wijziging spelregels massaal bezwaar: parlement misleidt de burger “de sigaar” Ofwel: geef ons lid 13 terug ...’, *WFR 2022/121* en *Kamerstukken II 2021/22*, 32140, nr. 114.

19 Zoals ook elke jurist zal zeggen: ‘Dat hangt af van de omstandigheden van het geval’.

20 Zoals ook elke jurist zal zeggen: ‘Dat hangt af van de omstandigheden van het geval’.

21 Het inmiddels vervallen art. 49 Awir, op grond waarvan kort samengevat een tegemoetkoming kon worden geboden aan belanghebbenden naar aanleiding van de toeslagenaffaire. De hardheidsregeling en andere compensatieregelingen van de Awir zijn vervangen door middel van de per november 2022 in werking getreden Wet hersteloperatie toeslagen.

22 *Kamerstukken II 2019/20*, 35468, nr. 4, p. 3.

23 Art. 21a en 26 lid 3 Awir juncto art. 5a Uitvoeringsregeling Awir.

24 Art. 5a Uitvoeringsregeling Awir.

25 Bijvoorbeeld door een wijziging van art. 5a Uitvoeringsregeling Awir.

op voornoemde vijfjaarstermijn en op de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.²⁶

Zoals gezegd in paragraaf 1 van dit artikel, ingeval de eerste massaalbezwaarplusprocedure positief uitpakt voor de belastingplichtigen, zal aan de niet-bezwaarmakers ook een termijn worden geboden om een verzoek tot ambtshalve vermindering te doen, waarin zij kunnen opkomen tegen het geboden rechtsherstel.²⁷ Omdat dit dan ook dient te gelden voor verjaarde jaren wegens het verloop van de vijfjaarstermijn, is wijziging van wet- en regelgeving nodig.²⁸ Wij verwachten dat de wetgever dit wederom zal regelen via een wet in formele zin.²⁹

3. Onherroepelijkheid & rechtszekerheid vs. een meer responsieve rechtsstaat

Scheltema is een grote voorstander van een responsieve rechtsstaat. Hij maakt hierbij een tegenstelling tussen de bureaucratische rechtsstaat en de responsieve rechtsstaat.³⁰ Scheltema schrijft hierover:

‘Bij de eerste staat het interne perspectief van de juristen en van de overheid voorop: voldoet het recht aan de formele eisen waarin de bureaucratische rechtsstaat is uitgewerkt? Bij dit perspectief is niet zeker gesteld dat de burger ook ervaart dat hij in een rechtsstaat leeft. Bij de responsieve rechtsstaat gaat het om het perspectief van de burger: ervaart hij in zijn contacten met de overheid daadwerkelijk dat hij in een rechtsstaat leeft? Merkt hij dat het in de rechtsstaat uiteindelijk om hem gaat en niet om de overheid?’³¹

Kijkend naar het beginsel van rechtszekerheid is Scheltema van oordeel dat door de overheid momenteel een omgekeerd rechtszekerheidsbeginsel wordt gehanteerd. Een beginsel dat is bedoeld om de burger te beschermen wordt gebruikt als bescherming van de overheid.³² Dit ziet Scheltema met name terugkomen in tweepartijenverhoudingen, zoals het financiële bestuursrecht.³³ Zijn visie is daarmee ook toepasbaar op het fiscale bestuursrecht.

Wij vatten het betoog van Scheltema in die zin op dat bij de wens voor een meer responsieve rechtsstaat een nieuwe afweging gemaakt dient te worden door de wetgever tussen het burgerbelang en het overheidsbelang.³⁴ Het belang van de overheid om binnen een korte termijn rechtszekerheid te

hebben (door middel van voor velen vaak te korte bezwaaren- en beroepstermijnen) tegenover het belang van de burger van recht op rechtmatige behandeling en rechtmatige aanspraken (die nu door verloop van een te korte termijn verloren kan gaan).³⁵

4. Hoge Raad: termijnen, onherroepelijkheid en voorwaarden ambtshalve vermindering

Kijkend naar recente arresten kan de conclusie worden getrokken dat de Hoge Raad voorsnog op het spoor zit dat verstreken termijnen en de gevolgen van onherroepelijkheid niet snel het predicaat ‘nadelige onevenredige gevolgen’ zullen krijgen.³⁶ In het verlengde daarvan kan het in ere houden en naar onze mening wellicht zelfs verstevigen van de voorwaarden van ambtshalve vermindering door de Hoge Raad worden geplaatst. Ondanks het feit dat deze voorwaarden in lagere regelgeving zijn vastgelegd³⁷, het toetsingsverbod van art. 120 Gw dus niet van toepassing is³⁸ en daarmee de weg naar toetsing aan algemene rechtsbeginselen open is.

Het bieden van rechtsbescherming en rechtsherstel geldt alleen voor diegenen die tijdig acteren en wettelijke termijnen nakomen

Het meest bekende voorbeeld hiervan hebben wij reeds in paragraaf 1 van dit artikel benoemd. Met zijn arrest van 20 mei 2022³⁹ heeft de Hoge Raad, zoals gezegd, de handschoen niet opgepakt om het ‘nieuwe jurisprudentie-criterium’ exceptief te toetsen. Daarmee heeft de Hoge Raad dus voorsnog de voorwaarden van ambtshalve vermindering van art. 45aa Uitv.reg. IB 2001 in ere gehouden ondanks de eerdere rechtsoordelen over schendingen van het EVRM en het daadwerkelijk ingrijpen door de belastingrechter in het zogenoemde Kerstarrest.⁴⁰ Het bieden van rechtsbescherming en rechtsherstel geldt dus in beginsel alleen voor diegenen die tijdig acteren en wettelijke termijnen nakomen, tenzij de wetgever anders beslist.

Wij schatten in dat dit onder het door Scheltema genoemde omgekeerde gebruik van het rechtszekerheidsbeginsel valt.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 20 mei 2022⁴¹ expliciet overwogen dat de mogelijkheid van ambtshalve vermindering niet het definitieve (en onherroepelijke) karakter van

26 *Kamerstukken II* 2019/20, 35468, nr. 3, p.8.

27 *Kamerstukken I* 2022/23, 36203, nr. C.

28 *Kamerstukken I* 2022/23, 36203, nr. C.

29 En dus niet inzetten op een wijziging van art. 45aa Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

30 M. Scheltema, ‘Bureaucratische rechtsstaat of responsieve rechtsstaat?’, *NTB* 2015/37, p. 287.

31 Michiel Scheltema, ‘Mag de rechtsstaat voor de burger worden gesloten? Bouwstenen voor een meer burgervriendelijk bestuursrecht’, *Ars Aequi* 2021/809, p. 810.

32 Michiel Scheltema, t.a.p., p. 813.

33 Michiel Scheltema, t.a.p., p. 812.

34 Michiel Scheltema, t.a.p., p. 813.

35 Michiel Scheltema, t.a.p., p. 813.

36 Art. 3:4 Awb.

37 Art. 45aa Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 en paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

38 En ook niet de beperking van de niet-verdisconteerde omstandigheden, HR 14 april 1989, nr. 13.822, ECLI:NL:HR:NL:1989:AD5725 (*Harmonisatiewet-arrest*).

39 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720.

40 HR 24 december 2021, nr. 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963.

41 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720.

de aanslag ontnemt. Heithuis meent⁴² dat deze overweging van de Hoge Raad een reactie is op de nadere conclusie van A-G Niessen in deze zaak.⁴³ In zijn nadere conclusie geeft de advocaat-generaal, overeenkomstig het advies van de landsadvocaat⁴⁴, weer dat art. 13 EVRM niet dwingt tot het buiten toepassing laten van art. 45aa Uitvoeringsregeling IB 2001 in gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt.⁴⁵ De belastingplichtigen hebben de mogelijkheid gehad om tijdig bezwaar te maken, waarmee een daadwerkelijk rechtsmiddel is geboden in de zin van art. 13 EVRM. Volgens vaste rechtspraak van het EHRM is niet vereist dat een herkansing wordt geboden aan degene die niet tijdig van het geboden rechtsmiddel gebruik heeft gemaakt.⁴⁶

A-G Niessen lijkt vervolgens een lans te breken voor de groep niet-bezwaarmakers met de stelling dat de invoering van bezwaar en beroep tegen een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting⁴⁷ de aard van (het verzoek tot) ambtshalve vermindering heeft veranderd.⁴⁸ Het gevolg daarvan is – volgens de A-G – dat zolang de weg van art. 9.6 Wet IB 2001 openstaat, er niet sprake is van een onherroepelijk geworden aanslag.⁴⁹ Zoals Heithuis schrijft, betekent deze opvatting in zijn uiterste vorm dat het nieuwe jurisprudentie-criterium een dode letter is.⁵⁰ Wij delen zijn visie dat dit niet de bedoeling kan zijn geweest van de lagere regelgever.

De A-G lijkt het label van onherroepelijk van de belastingaanslag inkomstenbelasting af te halen ingeval van een daadwerkelijk gestarte art. 9.6-procedure

Een meer genuanceerde interpretatie van de opvatting van A-G Niessen lijkt de situatie wanneer een belastingplichtige een verzoek tot ambtshalve vermindering heeft ingediend en tijdens de behandeling daarvan of tijdens bezwaar en beroep tegen de afwijzing van het verzoek tot ambtshalve vermindering, een belangrijke uitspraak van de belasting-

rechter plaatsvindt.⁵¹ Die uitspraak dient volgens de A-G dan wel te worden meegenomen. Indien wij het goed zien, lijkt A-G Niessen deze interpretatie ook min of meer te herhalen in een meer recente conclusie in het geval de art. 9.6-procedure is beland bij de belastingrechter.⁵² De A-G lijkt bij deze interpretatie het label van onherroepelijk van de belastingaanslag inkomstenbelasting af te halen ingeval van een daadwerkelijk gestarte art. 9.6-procedure.

Mogelijk kan ook worden betoogd dat met het starten van een art. 9.6-procedure het label van ‘nieuwe’ van de tijdens die procedure gewezen jurisprudentie moet worden afgehaald. Een dergelijke interpretatie zou opgevat kunnen worden als een rechtsbeginselconforme uitleg van art. 45aa, aanhef en letter b, Uitv.reg. IB 2001. Een interpretatie waarbij de belanghebbende niet heeft afgewacht en pas na de gunstige uitspraak van de belastingrechter heeft verzocht om ambtshalve vermindering doch tijdens een lopende art. 9.6-procedure zich wel kan beroepen op ontstane jurisprudentie. Uiteraard brengt dit enige willekeur met zich. Echter, een dergelijk beroep op ontstane jurisprudentie is niet veel anders dan in het geval een belanghebbende wel tijdig bezwaar en beroep instelt en toevallig tijdens die procedure een gunstige uitspraak van de belastingrechter plaatsvindt. Het verschil tussen deze twee situaties is dus het onherroepelijk worden van de belastingaanslag. En bij dit laatste is de Hoge Raad met zijn arrest van 20 mei 2022⁵³ gestopt.

In andere arresten lijkt de Hoge Raad de rechtsgeldigheid (van het kunnen stellen) van de voorwaarden voor ambtshalve vermindering te verstevigen. Zo herhaalde de civiele kamer van de Hoge Raad recent de leer van de formele rechtskracht bij een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van betekeningskosten.⁵⁴ Tegen de beschikking inzake betekeningskosten stond bezwaar en beroep open, tegen het verzoek om ambtshalve vermindering niet. De Hoge Raad oordeelde: ‘De burgerlijke rechter moet in beginsel ervan uitgaan dat die beschikking – zowel wat haar wijze van tot stand komen als wat haar inhoud betreft – in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen, aangezien daartegen een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan en deze rechtsgang niet is gebruikt. Een afwijzende beslissing van de ontvanger op een verzoek tot ambtshalve vermindering van de kosten kan geen formele rechtskracht krijgen, omdat tegen een dergelijke beslissing niet een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang openstaat. Niettemin is deze beslissing, waarbij de ontvanger in wezen weigert terug te komen van de beschikking waarbij door de belastingdeurwaarder kosten in rekening zijn gebracht, zo nauw verbonden met die laatste beschikking – die formele

42 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720, BNB 2022/89, onderdeel 9 van zijn noot.

43 HR 24 maart 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293.

44 Bijlage 7 bij de Brief van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 1 februari 2022, kenmerk 2022-0000035345.

45 Onderdeel 2.7 van de nadere conclusie, HR 24 maart 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293.

46 Zoals is vermeld in voetnoot 13 van de conclusie: In het advies van de landsadvocaat wordt verwezen naar EHRM 28 oktober 1998, nr. 116/1997/1112 (*Pérez de Rada Cavanilles/Spanje*), par. 44 en 45 en EHRM 31 mei 2016, nr. 37242/14 (*Tence/Slovenië*), ECLI:CE:ECHR:2016:0531UD003724214, par. 30 en 31.

47 Art. 9.6 lid 3 Wet IB 2001.

48 Onderdeel 2.15 van de nadere conclusie, HR 24 maart 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293.

49 Onderdeel 2.16 van de nadere conclusie, HR 24 maart 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293.

50 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720, BNB 2022/89, onderdeel 6 van zijn noot.

51 Onderdeel 2.13 en 2.16 van de nadere conclusie, HR 24 maart 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293.

52 HR 25 augustus 2022, nr. 22/01334, ECLI:NL:PHR:2022:763.

53 HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720.

54 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686.

rechtskracht heeft gekregen –, dat de burgerlijke rechter in de regel ook met betrekking tot de afwijzende beslissing van de ontvanger op een verzoek tot ambtshalve vermindering van de kosten, ervan moet uitgaan dat deze in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen.⁵⁵

Deze lijn neemt volgens de Hoge Raad niet weg dat de burgerlijke rechter onder omstandigheden gehouden is een verplichting tot ambtshalve vermindering van de kosten te aanvaarden. Van een dergelijke verplichting kan slechts sprake zijn als de ontvanger tot geen andere slotsom had kunnen komen dan dat die beschikking onmiskenbaar onjuist was op het moment waarop zij werd gegeven.⁵⁶ De Hoge Raad vult deze terughoudende lijn van de burgerlijke rechter vervolgens verder aan met zijn rechtsoordeel dat onder omstandigheden beleid van de ontvanger aan de hiervoor bedoelde verplichting tot ambtshalve vermindering van de kosten in de weg kan staan, ook als de beschikking waarbij de kosten in rekening zijn gebracht onmiskenbaar onjuist was.⁵⁷ Onder verwijzing naar de vijfjaarstermijn van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht als voorbeeld⁵⁸ oordeelt de Hoge Raad dat aan de ontvanger bijvoorbeeld ruimte wordt gelaten om geen vermindering van kosten te verlenen indien het verzoek daartoe is gedaan na afloop van een in beleid genoemde redelijke termijn. Daarmee verstevigt de Hoge Raad onzes inziens de onherroepelijkheid van de beschikking in beginsel verder.

Ook met betrekking tot het verloop van de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering voordat de belastingplichtige daarvan heeft gebruik kunnen maken omdat de navorderingsaanslag daarna is vastgesteld, ziet de Hoge Raad geen probleem.⁵⁹ De Hoge Raad sluit zich aan bij de (lagere) wetgever die de termijn voor ambtshalve vermindering bewust heeft gekoppeld aan het einde van het kalenderjaar. Omdat bezwaar en beroep mogelijk is tegen de navorderingsaanslag, de belastingplichtige heeft dus zijn kans gehad met een geboden rechtsmiddel, is er geen strijd met het evenredigheidsbeginsel.⁶⁰

Ten slotte wijzen wij op twee arresten waarbij het niet nakomen van andere termijnen doorslaggevend was. Het eerste arrest ziet op de zaak waarbij niet werd voldaan aan de administratieve verplichting van art. 3.119g Wet IB 2001 bij de aangifte inzake een familielening voor de eigen woning. Hierdoor is er geen sprake van een eigenwoning-schuld en dus geen aftrek. De Hoge Raad oordeelt dat de toepassing van art. 3.119g Wet IB 2001, zoals de bepaling met ingang van het jaar 2016 luidt, in alle gevallen de toets aan het evenredigheidsbeginsel kan doorstaan. Deze bepaling geeft evenwel uitdrukking aan een welbewuste afweging van de wetgever. Die afweging in een individueel geval

terzijde stellen zou de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaan.⁶¹

Het andere arrest ziet op de motorrijtuigenbelasting waarbij de belastingplichtige te laat een verzoek tot toepassing van een vrijstelling had gedaan. De Hoge Raad oordeelde onder andere dat:

‘in het wettelijke systeem besloten [ligt] dat de belastingplichtige een eigen verantwoordelijkheid heeft om tijdig een verzoek om vrijstelling te doen.’ en ‘Dat het bij de gevraagde (...) vrijstelling om een aanzienlijk aantal auto’s en om een aanzienlijk bedrag aan motorrijtuigenbelasting gaat (...), kan op zichzelf niet worden aangemerkt als een bijzondere omstandigheid als bedoeld in art. 4:84 Awb. Dat de belastingplichtige door een tekortkoming in de eigen bedrijfsvoering niet eerder om vrijstelling van motorrijtuigenbelasting heeft verzocht en daardoor geen recht heeft op teruggaaf van reeds betaalde belasting, is een omstandigheid die in het licht van de (...) eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige, voor zijn rekening en risico komt.’⁶²

5. Invloed art. 4:6 Awb, art. 8:119 Awb of Europees recht?

Aan de mogelijkheid van een hernieuwde aanvraag ex art. 4:6 Awb komt in de fiscale praktijk beperkte betekenis toe, onder andere omdat ‘een belastingaanslag geen beschikking op aanvraag maar een ambtshalve beschikking’ is.⁶³ Bovendien heeft de wetgever aangegeven dat dit artikel niet ziet op de situatie ‘dat het recht wordt gewijzigd’.⁶⁴ Dus ook niet in geval van nieuwe jurisprudentie. De herziening van een onherroepelijk geworden uitspraak van de belastingrechter kan in de fiscaliteit uiteraard aan de orde zijn, maar mutaties mutandis geldt het voorgaande evenzeer voor art. 8:119 Awb.⁶⁵ Een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) is ook geen feit of omstandigheid dat kan leiden tot herziening van een rechterlijke uitspraak.⁶⁶ Een andere uitkomst is mogelijk als de eerdere beschikking *op het moment van afgeven* onmiskenbaar onjuist was (volgens de civiele kamer van de Hoge Raad inzake ambtshalve vermindering).⁶⁷ Opvallend is dat de CRvB in plaats van onmiskenbaar onjuist, de norm evident onredelijk hanteert.⁶⁸ Maar wat daarvan ook zij, ook dan betekent dit niet dat een later door de rechter geconsta-

55 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686, r.o. 3.2.4.

56 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686, r.o. 3.2.5.

57 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686, r.o. 3.2.5.

58 Par. 23, onder 9, Besluit Fiscaal Bestuursrecht, *Stcrt.* 29 oktober 2021, nr. 44622.

59 HR 2 december 2022, nr. 22/00198, ECLI:NL:HR:2022:1795.

60 HR 2 december 2022, nr. 22/00198, ECLI:NL:HR:2022:1795, r.o. 3.2.

61 HR 19 november 2021, nr. 20/03558, ECLI:NL:HR:2021:1719, r.o. 4.7.

62 HR 2 september 2022, nr. 20/02121 en 20/02123, ECLI:NL:HR:2022:1124, r.o. 4.4.3 en 4.4.4.

63 MvA, *Kamerstukken II* 1990/91, 21221, nr. 5, punt 2.103.

64 MvT, *Kamerstukken II* 1988/89, 21221, nr. 3, p. 94.

65 HvJ EG 16 maart 2006, nr. C-234/04 (*Kampferer*), FED 2006/59 (m.nt. J.A.R. van Eijdsen); AB 2006/191; JB 2006/89).

66 Zie CRvB 4 januari 2006, nr. 03/2610, NJB 2006/414; CRvB 28 juli 2005, nr. 04/3057, V-N 2005/38.10; HR 9 december 2022, nr. 22/01789, ECLI:NL:HR:2022:1830 en HR 24 juni 2011, nr. 09/05120, ECLI:NL:HR:2011:BM9272.

67 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686, r.o. 3.2.5.

68 CRvB 7 maart 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:659 en CRvB 19 november 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:3694.

teerde schending van fundamentele rechtsbeginselen tot het honoreren van een herzieningsverzoek moet leiden.⁶⁹ Zoals hiervoor al is aangehaald, kan zelfs in het geval van een onmiskenbaar onjuiste beschikking, ook onder omstandigheden beleid van de ontvanger aan een verplichting tot ambtshalve vermindering in de weg staan.⁷⁰ Samenvattend, maken de mogelijkheden van art. 4:6 en 8:119 Awb (inclusief verduidelijkende jurisprudentie) hetgeen in de voorgaande paragrafen is betoogd niet anders.

Wij menen dat de Nederlandse fiscale regeling van ambtshalve vermindering in beginsel wel aan de Unierechtelijke evenredigheidstoets voldoet

Naar onze mening ook niet bij een laatste zijstapje naar het Europese Recht. Zo heeft het HvJ EU rond de kerstdagen vorig jaar in de zaak van Shell Deutschland Oil GmbH geoordeeld dat het doeltreffendheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale regeling waarbij de niet-inachtneming van de termijn voor indiening van een verzoek om belastingvrijstelling automatisch en zonder uitzondering resulteert in de afwijzing van dit verzoek, ook wanneer de termijn voor de vaststelling van de betrokken belasting – die dezelfde duur en hetzelfde aanvangstijdstip heeft als de termijn voor indiening van de aanvraag en die kan worden geschorst, gestuit of verlengd – nog niet is verstreken wegens met name een tegen de aanvrager ingeleide belastingcontrole.⁷¹ De nationale regeling is niet in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel als algemeen beginsel van Unierecht.⁷² Wij menen dat de Nederlandse fiscale regeling van ambtshalve vermindering (inclusief het kunnen stellen van voorwaarden) in beginsel wel aan de Unierechtelijke evenredigheidstoets voldoet wegens het feit dat deze regeling nog een escape biedt om de formeel verschuldigde belasting te laten aansluiten bij de materieel verschuldigde belasting.

Met andere woorden, ambtshalve vermindering zorgt ervoor dat niet ‘automatisch en zonder uitzondering’ sprake is van een ‘computer says no’. Wel menen wij dat met dit arrest in de hand betoogd zou kunnen worden dat de beperking van ambtshalve vermindering bij het te laat claimen van een fiscale faciliteit, waarop een beroep moet worden gedaan bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment,⁷³ (in bepaalde gevallen) mogelijk zijn langste tijd heeft gehad.

6. Aangekondigde Awb-wijzigingen: langere bezwaartermijn en aanpassing art. 6:11 Awb

Minister Bruins Slot (BZK) heeft met de brief van 11 juli 2022 (nr. 2022-0000369621) de Tweede Kamer geïnformeerd over de acties die erop zijn gericht om de menselijke maat in en bij de toepassing van wetten en regels te bevorderen. Dit wordt verwoord als ‘een meer mensgerichte Awb’. In het kader van deze bijdrage is het onderdeel van de voorstellen om de positie van de belanghebbende te versterken relevant. Het streven is om te komen tot een verlenging van de bezwaar- en beroepstermijn en er wordt beoogd meer ruimte te bieden om een te laat bezwaar- of beroepschrift inhoudelijk te behandelen. Hoewel deze acties ertoe leiden dat de kwalificatie van onherroepelijk inclusief de rechtsgevolgen vaker wordt voorkomen, zijn wij benieuwd of deze acties voldoende zijn in het kader van de wens voor een meer responsieve rechtsstaat. Immers, zolang wordt vastgehouden aan het uitgangspunt dat een bezwaar meer rechtsbescherming biedt dan ambtshalve vermindering (wegens de voorwaarden die daarbij gelden), zullen burgers steeds minder geneigd zijn die tweede mogelijkheid als volwaardig alternatief voor een bezwaar te accepteren.

Inmiddels is het pre-consultatie wetsvoorstel versterking waarborgfunctie Awb gepubliceerd (Brief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 20 januari 2023, nr. 2023-0000045334). In onderdeel KK is een bijlage 4 toegevoegd: ‘Regeling verlengde bezwaar- en beroepstermijn (artikel 6:7).’ Hierin is de verlenging van de bezwaar- en beroepstermijn, bedoeld in art. 6:7, tot dertien weken geregeld. Voor wat betreft de fiscaliteit achten wij het opmerkelijk dat deze termijn als het gaat om ‘beroep- of hoger beroep’ slechts voor specifieke besluiten geldt. Er geldt namelijk een uitzondering voor de ‘beroeps- en hoger beroepstermijn’ van dertien weken, als het is ingesteld door een natuurlijk persoon en is gericht tegen zes specifiek genoemde belastingmiddelen. Wij vinden het opmerkelijk en lastig verdedigbaar dat dit lijkt te leiden tot een onderscheid tussen ten minste 1) belasting- en inhoudingsplichtigen, 2) bezwaar- en beroepstermijnen bij dezelfde belanghebbende, 3) belastingmiddelen en 4) belastingmiddelen en bestuurlijke boetes. Wij vragen ons af of deze verschillen in termijnen in het bijzonder betreffende natuurlijk personen, zal bijdragen aan het met het wetsvoorstel beoogde herstel van vertrouwen tussen burger en overheid. Zo zal dit onder andere tot gevolg hebben dat bij een belastingcontrole die de inkomsten- en omzetbelasting betreft, waarbij betreffende de omzetbelasting tevens een bestuurlijke boete is opgelegd, in bezwaar en beroep verschillende termijnen gelden. Bovendien moet de burger ook art. 24a lid 2 AWR op waarde weten te schatten. Want waar art. 24a AWR beoogt meer rechtsbescherming te bieden, lijkt het artikel in combinatie met dit wetsvoorstel tot minder rechtsbescherming te leiden omdat bij bijvoorbeeld aan een natuurlijk persoon opgelegde bestuurlijke boete in verband met een omzetbelastingcorrectie, de beroeps- en hoger beroepstermijn van de bestuurlijke boete juist wordt verkort. Dat met deze keuzes wordt aangesloten bij het verlaagde griffierecht

69 CRvB 19 november 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:3694, r.o. 4.3.2.

70 HR 13 mei 2022, nr. 20/02479, ECLI:NL:HR:2022:686, r.o. 3.2.5.

71 HvJ EU 22 december 2022, nr. C-553/21, ECLI:EU:C:2022:1030, punt 31.

72 HvJ EU 22 december 2022, nr. C-553/21, ECLI:EU:C:2022:1030, punt 32 en ook HvJ EU 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 51 inzake een vergelijkbaar oordeel.

73 Art. 45aa, aanhef en letter d, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 en paragraaf 23, onderdeel 8, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

moge zo zijn, maar termijnen betreffen onzes inziens een fundamentele kwestie dan de hoogte van een rekening. Omdat een dergelijke onoverzichtelijke en onbegrijpelijke lappendeken aan termijnen niet onze voorkeur heeft, menen wij dat de ‘tenzij’ bij de AWR besluiten in art. 2 van de Bijlage 4 Regeling verlengde bezwaar- en beroepstermijn (art. 6:7) beter kan vervallen. Wij menen dat één uniforme termijn de voorkeur heeft.

7. Conclusie

In een vorige bijdrage in dit magazine hebben wij geconcludeerd van mening te zijn dat wettelijke termijnen met zich brengen dat alle omstandigheden zijn verdisconteerd.⁷⁴ Wij menen dan ook dat er op dit moment geen ruimte is om te toetsen aan evenredigheid, c.q. dat de wetgever aanzet is, als die tot aanpassing en/of verruiming zou willen komen. Beschouwen wij de rechtspraak, zowel nationaal als internationaal, dan is er consensus dat het in het algemeen niet onredelijk of onevenredig is dat er voorwaarden en/of beperkingen gelden voor het aanpassen van een onherroepelijke belastingaanslag. Het adagium is dat de belastingplichtige zijn kans heeft gehad om procedurele waarborgen te gebruiken door (tijdig) bezwaar en beroep tegen een belastingaanslag aan te tekenen. Daarna is de aanslag onherroepelijk. Er kan kennelijk juridisch gezien van de burger worden verwacht dat hij altijd tijdig acteert. Dit betekent anderzijds dat deze onherroepelijkheid een

grote barrière opwerpt om nog tot aanpassing van de belastingaanslag te komen. De lagere wetgever en bestuursorganen mogen vervolgens evenredige voorwaarden hanteren (exceptieve toetsing en art. 4:84 Awb) voor een eventuele aanpassing, maar de rechter lijkt voornamelijk terughoudend in het honoreren van een dergelijke grief. De aangekondigde Awb-wetswijzigingen klinken als een verbetering voor de burger doch is niet aangekondigd dat dit zal tornen aan de onherroepelijkheid en de daaraan verbonden gevolgen. Het meer centraal stellen van maatwerk, doenvermogen en praktische rechtsbescherming betekent naar onze mening dat ook gekeken zou moeten worden naar de voorwaarden voor aanpassing van een onherroepelijke aanslag. Overeenkomstig de visie van Scheltema, het tijd is voor een nieuwe belangafweging.

Dit artikel is afgesloten op 18 januari 2023.

Over de auteurs

Mr. J.D. Baron

Werkzaam als beleidsmedewerker bij het Ministerie van Financiën.

Prof. dr. E. Poelmann

Prof. dr. E. Poelmann is werkzaam bij de Belastingdienst (bijdrage op persoonlijke titel) en als hoogleraar Algemeen belastingrecht/fiscale rechtsbescherming aan de Rijksuniversiteit Groningen.

⁷⁴ J.D. Baron & E. Poelmann, 'Wat is het juiste evenredigheidsventiel voor het belastingrecht?', *TFB* 2022/30, afl. 7, p. 8.