Ministerie van Financiën

Wetsvoorstel 'Direct aanpassen bij de omzetbelasting' - leeswijzer

Dit document bevat een voor deze internetconsultatie aangepaste versie van de memorie van toelichting op het wetsvoorstel 'Direct aanpassen bij de omzetbelasting' en bestaat uit een algemeen deel waarin de hoofdlijnen van het wetsvoorstel en de eerste gevolgen worden toegelicht. Het artikelsgewijze deel bevat de voorgestelde wettekst (per voorgesteld artikel) en de toelichting (per voorgesteld artikel) daarop.

Voor de leesbaarheid[1] is gekozen om het over 'ondernemer' te hebben, waar ook 'belastingplichtige' kan worden gelezen, 'Belastingdienst' waar ook 'inspecteur' kan worden gelezen en 'fiscaal dienstverlener' voor alle vormen van 'fiscaal dienstverleners'.

Het onderhavige wetsvoorstel kan wijzigen

De onderhavige versie van het wetsvoorstel betreft een weergave van de huidige gedachtenvorming over direct aanpassen bij de omzetbelasting. Via onder andere een internetconsultatie wenst het Ministerie van Financiën gedachten van ondernemers en vanuit de fiscale praktijk te verkrijgen om het wetsvoorstel te verbeteren. Ook zullen er belangrijke toetsen worden uitgevoerd, waarvan de resultaten invloed kunnen hebben op de vormgeving van het uiteindelijke wetsvoorstel. Hierbij kan onder andere worden gedacht aan toetsen in het kader van uitvoerbaarheid, administratieve lasten en regeldruk, budgettaire aspecten en gevolgen voor de rechtspraak. De gedachtenvorming over direct aanpassen bij de omzetbelasting staat derhalve niet stil. Het onderhavige wetsvoorstel kan wijzigen.

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN....2
1. Inleiding....2
1.1 Aanleiding....2
1.2 Noodzaak voor het wijzigen van het wettelijke formeelrechtelijke heffingssysteem van de omzetbelasting en het daaraan gerelateerde werkproces....2
1.3 Doel en inhoud wetsvoorstel....3
2 Hoofdlijnen van het wetsvoorstel....4
2.1 Kaders van het wetsvoorstel....4
2.2 Kring van belanghebbenden....4
2.3 Probleembeschrijving....5
2.4 Overwogen beleidsopties....8
2.5 Inhoud van het wetsvoorstel....9
2.6 Gevolgen van het wetsvoorstel....15
2.7 Toezicht en handhaving....16
2.8 Monitoring en evaluatie....16
2.9 Overgangsrecht en inwerkingtreding....16
4. Gevolgen van het wetsvoorstel....16
4.1 Doenvermogen en burgerperspectief....16
4.2 Regeldruk....17
4.3 Rechtsbescherming....17
4.4 Gegevensbescherming....18
PM. Advies en consultatie....18
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING....20

[1] Tenzij dat niet mogelijk is.

Wijziging van het formeelrechtelijke kader inzake het aanpassen van een heffing van de omzetbelasting (Wet direct aanpassen bij de omzetbelasting)

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Voor burgers en bedrijven kan het vanwege bepaalde wettelijke regels lastig zijn om onjuistheden bij de heffing van belasting eenvoudig te herstellen. De wettelijke regels zijn niet voldoende ontwikkeld ten opzichte van de technische mogelijkheden, de ontwikkelingen in de uitvoering van de Belastingdienst en maatschappelijke wensen. Met de beleidsrichting 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 aan te passen. Ook moet de Belastingdienst de mogelijkheden hebben om efficiënt en effectief het juiste belastingbedrag te kunnen heffen. De beleidsrichting direct aanpassen richt zich op een beter uitlegbaar, uitvoerbaar en doenlijk fiscaal stelsel. Met de beleidsrichting direct aanpassen wordt het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem gemoderniseerd en vereenvoudigd door middel van onder andere deformalisering en dejuridisering.

Ook het formeelrechtelijke heffingssysteem van de omzetbelasting biedt in de huidige vorm onvoldoende ruimte voor eenvoudige en digitale werkwijzen.[2] Dit past niet goed bij de manier hoe belastingplichtigen (i.c. ondernemers) en de Belastingdienst willen werken en de ambities van het kabinet. In het coalitieakkoord "Aan de slag – bouwen aan een beter Nederland" heeft het kabinet de ambitie uitgesproken om met een hervormingsagenda te komen voor het belastingenstelsel. Als uitgangspunten gelden eenvoud in de uitvoering, duidelijkheid en voorspelbaarheid. Ook heeft het kabinet het belang van ondernemerschap uitgesproken en de rol van de overheid om ruimte te bieden om te ondernemen. Het kabinet wenst te komen tot een meer slagvaardige overheid. Wijzigingen van het formeelrechtelijke heffingssysteem via de invoering van direct aanpassen bij de omzetbelasting dragen bij aan het verwezenlijken van de genoemde ambities van het coalitieakkoord. Een wetswijziging is nodig om deze wijzigingen te verwezenlijken en te zorgen voor de noodzakelijke waarborgen.

1.2 Noodzaak voor het wijzigen van het wettelijke formeelrechtelijke heffingssysteem van de omzetbelasting en het daaraan gerelateerde werkproces

Het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR) is in de kern nog gebaseerd op een analoge wereld. Dat wil zeggen dat de wettelijke regels zijn gevormd op een uitvoeringssysteem waarbij (bijna) alleen via papier berichten tussen ondernemers en de Belastingdienst worden uitgewisseld en de IT-systemen en werkprocessen van de Belastingdienst zo zijn ingericht dat de analoge wereld de norm is. Zowel voor ondernemers als voor de Belastingdienst betekent dit aanzienlijke (administratieve) lasten en ingewikkelde werkprocessen.

De omzetbelasting is een zogenoemde aangiftebelasting. Dit betekent samengevat dat een ondernemer het te betalen of ontvangen bedrag aan omzetbelasting over een tijdvak zelfstandig vaststelt, vervolgens aangifte doet en, ingeval van een positief saldo dit belastingbedrag betaalt ('voldoet'). Bij de omzetbelasting is het ook mogelijk dat de ondernemer over een tijdvak niet belasting hoeft te betalen, maar via de aangifte een teruggaaf van belasting kan verzoeken.[3] Direct aanpassen brengt geen

[2] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1216 en 1290.
[3] Artikel 31, eerste lid, Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968).

verandering in deze kernmerken van een aangiftebelasting. Direct aanpassen ziet op de situatie dat een eerdere heffing (voldoening, teruggaaf of naheffingsaanslag) onjuist blijkt te zijn.

Op grond van het formeelrechtelijke heffingssysteem van de AWR, dat net als bij andere rijksbelastingen ook geldt bij de omzetbelasting,[4] kan slechts eenmaal aangifte worden gedaan over een bepaald tijdvak. Om wijzigingen of aanpassingen in een eerdere heffing van belasting door te voeren of omissies te herstellen, zijn alleen formele procedures voorhanden (bezwaar en vervolgens beroep of ambtshalve vermindering). Deze procedures kenmerken zich door (strikte) termijnen en nadere voorwaarden die in de weg kunnen staan aan het komen tot een juiste belastingheffing. Het kabinet acht het onwenselijk om deze geformaliseerde en gejuridiseerde werkwijze voort te zetten.

De beschreven AWR-systematiek, in samenhang met de werkwijze die grotendeels nog gebaseerd is op de analoge manier van werken, leidt tot een inefficiënte en kostbare uitvoering zonder meerwaarde voor de ondernemer. Maatregelen die bijvoorbeeld alleen zien op de juridische kwalificatie van enkel berichten bieden slechts een tijdelijke ondersteuning van de huidige werkwijze en zorgen niet voor een toekomstbestendige oplossing, omdat het probleem op het niveau van het formeelrechtelijke systeem zelf ligt.[5] Om te komen tot een verbetering van de (praktische) rechtsbescherming voor ondernemers en een juridisch gedragen en uitvoerbare werkwijze voor de Belastingdienst, zijn nieuwe wettelijke regels nodig om de formeelrechtelijke systematiek van de omzetbelasting te herzien.

Paragraaf 2.3 van het algemeen deel van deze toelichting gaat nader in op de problematiek en de noodzaak.

1.3 Doel en inhoud wetsvoorstel

Het doel van dit wetsvoorstel is een vereenvoudiging en modernisering van de procedure om wijzigingen in een eerdere heffing van omzetbelasting aan te kunnen brengen. De regels van het heffingssysteem worden bij de omzetbelasting vereenvoudigd en gemoderniseerd met behoud (en verbetering) van de benodigde (rechtsbeschermings)waarborgen, zodat wordt aangesloten bij de mogelijkheden, vereisten en wensen van een moderne samenleving en gedigitaliseerde wereld.

Met de voorgestelde wijzigingen wordt het mogelijk minder formeel (‘gedeformaliseerd’) en minder juridisch (‘gedejuridiseerd’) te werken, zodat het voor de ondernemer eenvoudiger wordt onjuistheden in een eerdere heffing te herstellen. De voorgestelde wijzigingen zorgen er voorts voor dat de Belastingdienst op een efficiënte en effectieve manier kan werken en het juiste bedrag kan heffen. Belangrijk aandachtspunt hierbij is dat het voor zowel de Belastingdienst als voor de ondernemer eenvoudiger wordt om tot een juiste belastingheffing te komen, waarbij er steeds sprake zal zijn van het bewaken van de balans.

Het wetsvoorstel stelt met de invoering van de beleidsrichting direct aanpassen bij de omzetbelasting een kader voor waarbinnen gedeformaliseerd en gedejuridiseerd kan worden gewerkt door middel van de invoering van een niet-juridische route in het geval er geen ‘geschil’ is, maar een ‘verschil in gegevens’. Daarvoor wordt voorgesteld de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Invorderingswet 1990 aan te passen, zodat het wettelijke, formeelrechtelijke heffingssysteem van de omzetbelasting en de uitvoering daarvan beter aansluiten op de maatschappelijke wensen en technische mogelijkheden van nu.

[4] Artikel 1, eerste lid AWR.
[5] Kamerstukken II 2023/24, 36428, nr. 3, p. 8.

De voorgestelde invoering van de beleidsrichting direct aanpassen bij de omzetbelasting geldt als een voorloper van invoering bij andere rijksbelastingen. Ervaringen die hiermee worden opgedaan kunnen worden meegenomen in de overweging om dit systeem ook bij andere rijksbelastingen in te voeren.

In paragraaf 2.5 wordt nader ingegaan op de inhoud van het wetsvoorstel.

2 Hoofdlijnen van het wetsvoorstel

2.1 Kaders van het wetsvoorstel

2.1.1 Reikwijdte

Binnen het formeelrechtelijke heffingssysteem van de omzetbelasting worden verschillende fasen onderscheiden. Het wetsvoorstel ziet op de fase na een eerder heffingsmoment. Dit eerdere heffingsmoment is de voldoening op aangifte (waaronder ook de zogenoemde nihilaangifte), de bij de aangifte verzochte en vervolgens (niet-)toegekende teruggaaf van omzetbelasting of een naheffingsaanslag.[6] Bij de naheffingsaanslag kunnen twee situaties van toepassing zijn. Het ene geval betreft de situatie dat de Belastingdienst een zogenoemde systeemaanslag heeft opgelegd ingeval de ondernemer zijn aangifte- of betalingsplicht niet nakomt. Het andere geval betreft de situatie dat de Belastingdienst een controle op de heffing heeft uitgevoerd en een inspecteursaanslag heeft opgelegd. Zowel de systeemaanslag als de inspecteursaanslag zijn juridisch gezien een naheffingsaanslag. Na dit eerdere heffingsmoment wordt een laagdrempelige aanpassingsfase ingevoerd. Verder zijn er gevolgen voor de zogenoemde suppletieplicht. Deze plicht voor ondernemers wordt via het wetsvoorstel gewijzigd en uitgebreid.

De aanpassingsfase die met het wetsvoorstel wordt voorgesteld is met name van belang voor situaties waarbij sprake is van een 'verschil' in eerder aangegeven fiscale gegevens en de fiscale gegevens waarover de ondernemer beschikt (bijvoorbeeld een bij de aangifte vergeten factuur waarvan de voorbelasting in aftrek kan worden gebracht). Een verzoek om aanpassing van de fiscale gegevens kan laagdrempelig op elektronische wijze worden doorgegeven en kan vaak automatisch worden verwerkt. Hierbij kunnen ook andere feiten, omstandigheden en gronden worden aangedragen. Als de Belastingdienst tot de conclusie komt dat de aangedragen gegevens of gronden leiden tot een 'geschil', zal over worden gegaan tot de bezwaarfase.

2.1.2 Afbakening

Het wetsvoorstel beoogt geen wijzigingen aan te brengen in de regels over voornoemde heffingsmomenten.[7] Bestaande regels hierover die volgen uit de belastingwet blijven van toepassing. Ook beoogt het wetsvoorstel geen wijzigingen aan te brengen in de bezwaarprocedure. De enige uitzondering hierop zijn de voorgestelde wettelijke regels om een vloeiende overgang van de aanpassingsfase naar de bezwaarfase te waarborgen. Voor het overige blijven de bestaande regels van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de AWR van toepassing.

2.2 Kring van belanghebbenden

De omzetbelasting raakt potentieel per jaar 4,5 miljoen ondernemers, waarvan ongeveer 2,5 miljoen ondernemers daadwerkelijk aangifteplichtig zijn. De omvang van de groep belastingplichtige ondernemers kan dus fluctueren.

---

[6] Hieronder valt 1. de systeemaanslag als de voldoening of de eerste aangifte niet, niet tijdig of niet juist is gedaan en 2. de inspecteursaanslag in het geval van nadere controle.

[7] Daarmee wordt dus bedoeld de regels over de voldoening op aangifte, de teruggave van belasting via de aangifte of de naheffingsaanslag.

2.3 Probleembeschrijving

Zoals al kort aan de orde is gekomen in paragraaf 1 leidt het bestaande wettelijk kader van het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem tot een verouderde (analoge) werkwijze en biedt het geen ruimte voor eenvoudige uitvoering daarvan, passend bij de mogelijkheden, wensen en vereisten van een moderne samenleving en gedigitaliseerde wereld.

Het aanpassen van een eerdere heffing is nu op verschillende manieren mogelijk. Hierbij is de juridische kwalificatie afhankelijk van de inhoud en vorm van het bericht van de ondernemer en het tijdstip waarop de aanpassing door de ondernemer wordt verzocht. Een aanpassing van een eerdere heffing is nu feitelijk mogelijk door I) bezwaar te maken, II) een verzoek om ambtshalve vermindering/teruggaaf, III) een verzoek om een naheffingsaanslag of IV) het gebruik van een suppletieformulier. Deze verschillende manieren zorgen voor onduidelijkheid, onzekerheid en administratieve lasten.

Ter illustratie de behandeling van het suppletieformulier.

I. Een zogenoemde negatieve suppletie, waarmee wordt verzocht om de eerdere heffing te verminderen, kan worden behandeld als een bezwaar tegen de voldoening op de aangifte of een verzoek om ambtshalve vermindering. Het toepassen van de juiste kwalificatie kan onderzoek vergen van de Belastingdienst naar de tijdigheid van indiening. Hierdoor komen procedurele regels en juridische discussies onnodig meer centraal te staan, terwijl over de inhoud van het bericht geen discussie hoeft te bestaan (in het geval van een verschil in fiscale gegevens).
II. Een zogenoemde positieve suppletie, waarmee bijvoorbeeld fiscale gegevens aan de Belastingdienst worden verstrekt tot verhoging van de eerdere heffing, wordt behandeld als een verzoek om een naheffingsaanslag. Een verzoek om een naheffingsaanslag brengt onduidelijkheid over het betaalmoment met zich. Uitvoeringstechnisch kan pas betaald worden als de Belastingdienst een naheffingsaanslag heeft opgelegd. Dit zorgt voor een onnodige vertraging in het heffingsproces voor de ondernemer en er zijn onnodige gevolgen voor de technische systemen van de Belastingdienst.

Alle situaties samengenomen zorgt het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem aan de kant van de ondernemer ervoor dat bij een aanpassing waarbij geen sprake is van een geschil toch een formele werkwijze moet worden doorlopen. Dit zorgt voor een vertraging in het werkproces van de ondernemer en heeft gevolgen voor zijn (praktische) rechtsbescherming. Aan de kant van de Belastingdienst kan het voor een grote stroom aan bezwaren zorgen, terwijl in de kern geen sprake is van een geschil.

2.3.1 Het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem

Op de omzetbelasting is het formeelrechtelijke heffingssysteem van de AWR van toepassing. Binnen de systematiek van de AWR kan slechts eenmaal aangifte worden gedaan.

Per jaar worden in totaal ongeveer 11,5 miljoen aangiftebiljetten omzetbelasting uitgereikt. Daarvan wordt ongeveer 95% tijdig ingediend. Als de aangifte of de betaling van omzetbelasting niet (tijdig) plaatsvindt, ontvangt de ondernemer een naheffingsaanslag (te weten een systeemaanslag). Het gaat hier gemiddeld genomen over honderdduizenden systeemaanslagen per jaar. Een systeemaanslag bevat één of meer van de volgende elementen: een (geschat) bedrag aan te betalen omzetbelasting, een aangifteverzuimboete of een betaalverzuimboete.

Als de ondernemer na het ontvangen van de systeemaanslag alsnog een (digitaal) aangiftebiljet indient, is er op dit moment geen wettelijke grondslag om deze aangiftebiljetten eenvoudig door de Belastingdienst

te laten behandelen. De omzetbelasting kent wel een wettelijke regeling[8] voor het verplicht indienen van zogenoemde suppleties indien eerder onjuist of onvolledig aangifte is gedaan. Een ondernemer is daarbij gehouden om via een suppletieformulier alsnog de juiste gegevens te verstrekken zodra de ondernemer constateert dat een aangifte over een bepaald tijdvak onjuist of onvolledig is gedaan waardoor te veel of te weinig omzetbelasting is voldaan. Daarnaast laat de huidige systematiek het niet toe om op eenvoudige wijze een aanvulling of correctie van de eigen aangifte (en voldoening) in te dienen, zonder daarvoor in een formeel-juridische bezwaarprocedure te belanden.

Binnen het huidige systeem heeft een ondernemer een beperkte bezwaartermijn om de rechten veilig te stellen.[9] Het ongebruikt voorbij laten gaan van de bezwaartermijn kan betekenen dat met betrekking tot de aanpassing van de heffing van omzetbelasting rechten verloren gaan, ook als vanuit het oogpunt van de materiële wettelijke regels die heffing tot een ander (lager) bedrag zou leiden. De regeling van de ambtshalve vermindering is niet altijd toereikend voor de ondernemer.

2.3.2 Het huidige werkproces na het eerdere heffingsmoment

Het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem kenmerkt zich door een schriftelijke en formele werkwijze. Zoals al aangegeven in paragraaf 2.1 van dit algemeen deel van de toelichting is het eerdere heffingsmoment de voldoening op aangifte (waaronder ook de nihilaangifte), de bij de aangifte verzochte en vervolgens (niet-)toegekende teruggaaf of een naheffingsaanslag. Berichten die hierna binnenkomen worden op verschillende wijzen behandeld, afhankelijk van de (juridische) kwalificatie van het bericht. Ondanks dat deze procedure deels geautomatiseerd wordt uitgevoerd, geldt nog steeds dat dit een enorme impact heeft op de uitvoering door de Belastingdienst. De werkwijze is primair ingericht op het formele en analoge werkproces, waarbij geen afwijking mogelijk is. Dit zorgt ervoor dat er door de Belastingdienst veel tijd wordt besteed aan de kwalificatie van het ingekomen bericht, zodat de juiste (juridische) procedure wordt gevolgd ter afhandeling van het bericht.

Hierna worden twee belangrijke werkprocessen nader behandeld: de systeemaanslag en de suppletieverplichting.

<u>Systeemaanslag</u>

Een belangrijk werkproces voor de Belastingdienst ziet op de systeemaanslag. De Belastingdienst legt een systeemaanslag op als de ondernemer geen (tijdige) aangifte of geen (tijdige) betaling overeenkomstig de aangifte doet. Specifiek gaat het om de volgende twee gevallen:

1) de ondernemer zendt niet of niet vóór het opleggen van de systeemaanslag het aangifteformulier in;
2) de ondernemer voldoet niet, gedeeltelijk niet of niet vóór het opleggen van de systemaanslag het overeenkomstig de gedane aangifte te betalen bedrag aan omzetbelasting.

De systeemaanslag is een naheffingsaanslag, waartegen nu bezwaar en beroep openstaat. Als de ondernemer het niet eens is met de hoogte van de systeemaanslag en deze naheffingsaanslag te wenst verminderen, dient de ondernemer in de praktijk vaak (opnieuw) een (digitaal) aangiftebiljet in. Bij een aangiftebiljet dat na de systeemaanslag wordt ingediend, is sprake van een (al dan niet ontvankelijk) bezwaar. De Belastingdienst past op dit moment al een praktische werkwijze toe. Het aangiftebiljet wordt in de regel gedeformaliseerd behandeld, waarna een vermindering van de systeemaanslag kan volgen. Materieel en financieel gezien komt de ondernemer met deze werkwijze dus niets tekort.

[8] Artikel 10 AWR juncto artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
[9] Aangesloten wordt bij de termijn van zes weken die volgt uit artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

Het idee achter de huidige praktische werkwijze is dat er tussen ondernemers en de Belastingdienst niet onnodig juridisch en formeel gecommuniceerd hoeft te worden. Deze werkwijze zorgt ervoor dat de bezwaar- en beroepsprocedure, inclusief de daarvoor benodigde tijd, inzet en kosten voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst, minder vaak nodig is. De Belastingdienst kan de hiermee bespaarde tijd, inzet en kosten dan inzetten voor andere processen. Strikt juridisch gezien is deze werkwijze (de behandeling van het digitale aangiftebiljet) niet volledig juist. Het ingediende aangiftebiljet kwalificeert op grond van de AWR en de Awb immers als een bezwaar.[10] Dit verschil tussen de werkwijze in de uitvoering en de huidige wettelijke regels leidt tot onnodige juridische discussies en risico's.

Ter illustratie, de aangifte die een ondernemer indient na een systeemaanslag behandelt de Belastingdienst als een verzoek om ambtshalve vermindering om op een laagdrempelige manier tegemoet te komen aan het verzoek om teruggave. De Hoge Raad oordeelde (in het Dwangsomarrest)[11] echter dat het niet volledig volgen van de formele regels van bezwaar bij de huidige werkwijze ertoe kan leiden dat de Belastingdienst een dwangsom verschuldigd wordt, ondanks het feit dat aan de gegevens en/of inhoudelijke gronden van de ondernemer volledig wordt tegemoetgekomen. Het kabinet acht het niet de bedoeling dat in gevallen waarbij de onjuiste heffing snel, eenvoudig en volledig is hersteld, toch bezwaar- en beroepsprocedures worden gevoerd om enkel een dwangsom te verkrijgen.[12]

Suppletieverplichting

Als een ondernemer op dit moment erachter komt dat een fout is gemaakt in de aangifte over een bepaald tijdvak kan dit gecorrigeerd worden in de aangifte voor het volgende tijdvak. Dit kan tot een bepaald bedrag. Als het bedrag hoger is, dient de ondernemer te suppleren. Hiervoor wordt een apart (suppletie)formulier ingevuld.

Een ondernemer is gehouden om bij wijze van suppletie alsnog de juiste gegevens te verstrekken zodra hij constateert dat een aangifte over een bepaald tijdvak onjuist of onvolledig is gedaan, waardoor te veel of te weinig omzetbelasting is voldaan. Bij een positieve suppletie is te weinig omzetbelasting aangegeven (er moet belasting worden (bij)betaald). Een ondernemer moet in dat geval wachten totdat de Belastingdienst een naheffingsaanslag oplegt waarbij een betaalkenmerk is aangemaakt. Pas hierna kan de ondernemer de belasting betalen. Bij een negatieve suppletie (de voldane belasting wordt verminderd of de teruggaaf wordt verhoogd) ontvangt de ondernemer een (verminderings)beschikking, waarna teruggave van omzetbelasting plaatsvindt. Bij de Belastingdienst moet een uitbetaalopdracht worden aangemaakt.

Het huidige formeelrechtelijke heffingssysteem zorgt voor een werkproces waarbij de Belastingdienst schaarse inzet van menskracht, tijd en middelen gebruikt voor met name administratieve handelingen. Voor de ondernemer leidt het tot administratieve lasten[13] en kan het tot uitstel van rechtszekerheid leiden als eerst een bezwaarprocedure moet worden doorlopen. Dit laatste is met name van belang voor de situaties dat een ondernemer een aanpassing (wijziging of aanvulling) van de fiscale gegevens doorgeeft, zonder dat er een geschil is. Voor de omzetbelasting gaat het om honderdduizenden berichten per jaar die als bezwaarschrift moeten worden behandeld, terwijl inhoudelijk geen sprake is van een geschil.

---

[10] Zie onder andere HR 10 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4196 en Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1688.
[11] HR 11 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1574.
[12] Kamerstukken II 2023/24, 36428, nr. 3, p. 5.
[13] Ondanks dat voor zowel positieve suppleties (gericht op een verhoging van de heffing) als negatieve suppleties (gericht op een vermindering van de heffing) een digitaal formulier beschikbaar is in MijnBelastingdienstZakelijk als aangiftesoftware.

Als een ondernemer het suppletieformulier wil corrigeren, terwijl het al is ingediend, moet eerst gewacht worden op de verminderingsbeschikking of de naheffingsaanslag. Hierna moet eerst bezwaar worden aangetekend of een verzoek worden gedaan om een aanvullende naheffingsaanslag. Een tijdrovend en ineffectief proces.

2.4 Overwogen beleidsopties

Binnen het huidige wettelijk kader zijn door de Belastingdienst al verschillende pogingen ondernomen om de werkwijze te vereenvoudigen en te versoepelen. Het gaat dan om de wijze van behandeling van de inkomende berichten. Het huidige wettelijk kader leidt echter in de meeste gevallen nog steeds tot de juridische kwalificatie van een bezwaarschrift, terwijl niet in alle gevallen een dergelijke kwalificatie noodzakelijk is. Om daaraan tegemoet te komen en de inkomende berichten niet onnodig te juridiseren hanteert de Belastingdienst een informele werkwijze. Met deze werkwijze probeert de Belastingdienst tegemoet te komen aan de gevraagde responsiviteit die de politiek en maatschappij verlangt bij de afhandeling van berichten. Tegen die achtergrond zijn concreet twee alternatieve beleidsopties overwogen. De optie van alleen een aanpassing van de bestaande rechtsfiguren, met als nadeel dat daarbij de juridische risico's overeind blijven. Specifiek voorbeeld daarbij is een verbreding van de toepassing van de ambtshalve vermindering op bepaalde berichten. En de optie om enkel de huidige werkwijze bij systeemaanslagen te codificeren, met als nadeel dat dit de nodige uitvoeringsuitdagingen meebrengt.

2.4.1 Verbreden toepassing ambtshalve vermindering op bepaalde berichten

Bij een ambtshalve vermindering verzoekt de ondernemer de Belastingdienst om de belastingheffing te verminderen en in overeenstemming te brengen met de heffing die volgt uit de materiële belastingwet. Ambtshalve vermindering biedt nu voornamelijk een aanvullende mogelijkheid voor de ondernemer en de Belastingdienst om te komen tot een juiste heffing nadat die heffing onherroepelijk vast is komen te staan (door verloop van de bezwaartermijn).

Ambtshalve vermindering brengt voorwaarden met zich, waardoor deze regeling niet in alle gevallen toereikend is om te komen tot een juiste heffing. Voorts is een beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering in de omzetbelasting niet voor bezwaar en beroep vatbaar. Het voorgaande zou bij het alleen verbreden van de toepassing van de regeling van ambtshalve vermindering op bepaalde berichten van de ondernemer niet anders worden. Dit brengt het risico met zich dat ondernemers (met name zij die worden bijgestaan door beroepsmatige adviseurs) alleen gebruik maken van de mogelijkheden waarbij wel sprake is van bezwaar en beroep, met een toename van het aantal bezwaren als gevolg. Belangrijkste redenen hiervoor zijn de voordelen die de bezwaarroute biedt ten opzichte van de route van ambtshalve vermindering, doordat het moment dat de heffing onherroepelijk komt vast te staan bij de bezwaarroute wordt uitgesteld. Zolang de heffing nog niet onherroepelijk vaststaat is bijvoorbeeld een beroep op nieuwe jurisprudentie mogelijk. Om deze redenen is een dergelijke maatregel niet verder uitgewerkt, maar zijn alternatieve maatregelen onderzocht.

2.4.2 Eerdere voornemens om de huidige werkwijze bij systeemaanslagen te codificeren

In de Kamerbrief[14] van 19 april 2023 heeft het kabinet Rutte IV het voornemen uitgesproken om de werkwijze van de Belastingdienst te codificeren. Het ging hierbij om de werkwijze om alsnog een ingediend (elektronisch) aangiftebiljet na een systeemaanslag te behandelen als een verzoek om ambtshalve vermindering. In de eerdere Uitvoeringstoets was de conclusie dat de benodigde aanpassing in de

[14] Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1216.

informatievoorziening niet maakbaar was in het huidige IV-landschap, vanwege een hoog risico op instabiliteit van het IT-systeem.

2.5 Inhoud van het wetsvoorstel

2.5.1. Inleiding

Dit wetsvoorstel stelt de eerste stap van de wettelijke verankering van de beleidsrichting 'direct aanpassen' voor, waarmee het formeelrechtelijke heffingssysteem voor (als eerste rijksbelasting) de omzetbelasting zal wijzigen. Specifiek voor de omzetbelasting bestaat de behoefte om het formeelrechtelijke heffingssysteem te herzien aan de hand van de eerdergenoemde doelen van vereenvoudiging en modernisering, via deformalisering en dejuridisering.

Door een splitsing te maken tussen inkomende berichten waarbij sprake is van een verschil en inkomende berichten waarbij sprake is van een geschil, worden twee transparante stromen gecreëerd. Hierdoor vinden geen kwalificatie- of interpretatieverschillen van het bericht van de ondernemer meer plaats. Ook is de vorm of het moment van het inkomende bericht niet meer een voorwaarde voor de kwalificatie van het bericht. Alleen de inhoud van het bericht kan leiden tot de conclusie dat de bezwaarfase gestart moet worden (omdat er sprake is van een geschil). Het voorgaande samengenomen, leidt dit tot vereenvoudiging en verduidelijking van het formeelrechtelijke heffingssysteem en de uitvoering daarvan.

Met het uitwerken van de beleidsrichting 'direct aanpassen' in wetgeving worden de spelregels van het formeelrechtelijke heffingssysteem eenvoudiger en vooral duidelijker. Het bericht van de ondernemer die (fiscale) gegevens aanpast, wordt niet langer gezien als een bezwaarschrift, maar als een verzoek om de eerdere heffing aan te passen. Als uitgangspunt geldt dat de Belastingdienst een dergelijk bericht eenvoudig en geautomatiseerd kan afhandelen. Een belangrijke voorwaarde voor die eenvoudige en automatische afhandeling is dat er geen sprake is van een (juridisch) geschil, maar van een verschil in eerdere geregistreerde gegevens (dat heeft geleid tot de eerdere heffing en) dat hersteld moet worden. Dit betekent dat de ondernemer en de Belastingdienst niet van mening verschillen over de hoogte van de te heffen omzetbelasting en het toegepaste recht. Op deze voorwaarde wordt nader ingegaan in paragraaf 2.5.3 van het algemeen deel van deze toelichting.

Met het omarmen van de beleidsrichting 'direct aanpassen' wordt gehoor gegeven aan de maatschappelijke oproep om tot een meer responsieve omgang met een onherroepelijk geworden belastingheffing, bijvoorbeeld als de bezwaartermijn is verlopen. Daarnaast wordt tegemoetgekomen aan de wens om een breed fiscaal vergisrecht en neemt het de noodzaak weg om pro-forma bezwaarschriften in te dienen met als doel om rechten veilig te stellen.

2.5.2 Achtergrond beleidsrichting 'direct aanpassen'

Het kabinet Rutte IV heeft in 2023 onderzoek laten verrichten naar de mogelijkheden van vereenvoudiging en modernisering van het algemene fiscale formeelrechtelijke heffingssysteem.[15] Aanleiding daarvoor was de maatschappelijke en politieke oproep om te komen tot meer toepassing van de menselijke maat in de werkwijze van de Belastingdienst en, mede naar aanleiding van de motie Grinwis[16], om onderzoek te verrichten naar de rechtsbescherming bij de massaalbezwaarprocedure. Eerder is geconstateerd dat de wettelijke regels voor het kunnen wijzigen van een eerdere vastgestelde belastingschuld in onvoldoende

[15] Zie Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1290, bijlage 1, voor de volledige bevindingen van dit onderzoek.
[16] Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 114.

mate zijn doorontwikkeld op basis van de technische mogelijkheden, de ontwikkelingen in de uitvoering door de Belastingdienst en de maatschappelijke wensen.

Dit heeft geleid tot de Kamerbrief waarin de beleidsrichting 'direct aanpassen' voor het eerst werd geïntroduceerd[17] en de Kamerbrief[18] waarin de voortgang van het aangekondigde onderzoek werd gemonitord. Met direct aanpassen wordt gestreefd naar meer evenwicht tussen de individuele belangen van de ondernemer en het algemeen belang ten aanzien van belastingheffing. Hierbij staat een afweging tussen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid centraal. Met de implementatie van de beleidsrichting 'direct aanpassen' wordt een wettelijke herzieningsregeling (inmiddels 'aanpassing' genoemd) beoogd waarmee wordt bereikt dat zogenoemde aanvullingen op de aangifte een soortgelijke behandeling krijgen als de initiële aangifte zelf, maar ook dat een responsieve omgang mogelijk wordt met fiscale beschikkingen die eenvoudig te herstellen onjuistheden bevatten.[19]

Centraal bij de beleidsrichting 'direct aanpassen' staat het evenwicht tussen de individuele belangen van de ondernemer en het algemeen belang (van belastingheffing). Om dit evenwicht te bereiken bestaat direct aanpassen uit de volgende pijlers:

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

Dit laat zich vertalen naar de maatschappelijke wensen en uitvoeringswensen.

Maatschappelijke wensen: verbetering (praktische) rechtsbescherming en verminderen beroep op doenvermogen

Vanuit maatschappelijk oogpunt is de wens geuit voor een meer doenlijk, uitlegbaar en responsief foutherstel in de belastingaangifte en de heffing van belasting. In het rapport *Burgers beter beschermd*[20] van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken pleit de Adviescommissie voor meer 'deformalisering'. De Adviescommissie roept op om praktische rechtsbescherming meer centraal te zetten en meer rekening te houden met het doenvermogen van belastingplichtigen. Binnen de inkomensheffing is via het inzetten van een burgerpanel onderzoek verricht naar de wijze waarop door de ondernemer en de inspecteur met foutherstel binnen de aangifte kan worden omgegaan.[21]
Een ander punt van de Adviescommissie is dat de rechtsbescherming in de praktijk niet goed functioneert, omdat de termijnen vaak te kort zijn. Als geen rechtsmiddelen worden aangewend, komt na verloop van de bezwaartermijn, de belastingschuld onherroepelijk vast te staan. Er kan wel een verzoek om ambtshalve vermindering worden gedaan, maar daarvoor gelden bepaalde voorwaarden en dit biedt niet altijd een oplossing.

De beleidsrichting 'direct aanpassen' draagt bij aan de praktische rechtsbescherming. Als een ondernemer een fout in de aangifte ontdekt, kan deze eenvoudig en snel hersteld worden, waardoor laagdrempelig de juiste heffing van omzetbelasting alsnog geformaliseerd kan worden.

[17] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1216.
[18] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1290.
[19] Zie ook Kamerstukken II 2022/23, 29279, nr. 763, bijlage 2, par. 3.3.
[20] Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 820, bijlage 1.
[21] Zie Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1290, bijlage 1, voor de volledige bevindingen van dit onderzoek.

Uitvoeringswensen: uitvoerbare en correcte belastingheffing en het bewaken van het belang van de schatkist (houdbare overheidsfinanciën)

Tijdens de aanpassingstermijn geldt er een gelijk speelveld tussen Belastingdienst en ondernemer om te komen tot het juiste bedrag aan belastingheffing. Uiteindelijk gaat het om een correcte heffing. Met dit gelijke speelveld wordt gestreefd naar meer evenwicht tussen de individuele belangen van de ondernemer en het algemeen belang van de overheid bij een uitvoerbare en correcte belastingheffing.

Uitkomsten burgeronderzoek inkomstenbelasting
Zoals neergelegd in de Kamerbrief van 19 september 2023[22] zijn door middel van een burgerpanel eerste inzichten over de beleidsrichting opgehaald. Bij het burgeronderzoek over de beleidsrichting 'direct aanpassen' stond de inkomstenbelasting centraal. In een besloten online omgeving zijn burgers (n= 75) bevraagd over hun gedachten bij de correctie van de aangifte inkomstenbelasting en het bezwaar maken tegen de aanslag inkomstenbelasting. De resultaten zijn indicatief, maar niet representatief. Een belangrijke uitkomst is wel dat onjuiste aanslagen inkomstenbelasting in alle gevallen vaker kunnen worden gecorrigeerd door zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst, ongeacht of dit in het voordeel of in het nadeel van de belastingplichtige is.

Uitkomsten pre-consultatie
Met de Kamerbrief van 3 april 2024 is de start van de pre-consultatie van de beleidsrichting 'direct aanpassen' aangekondigd.[23] Op het pre-consultatiedocument[24] zijn verschillende reacties binnengekomen van koepelorganisaties en belangenverenigingen. Ook zijn er verschillende gesprekken gevoerd om het burgerperspectief zoveel mogelijk op te halen. De kern van de reacties kwam neer op begrip voor de poging tot modernisering en vereenvoudiging. Van belang is dat de beleidsrichting 'direct aanpassen' en daardoor ook de reacties zich met name concentreerden op aanslagbelastingen, zoals de inkomstenbelasting. Zorgen die in dat kader zijn geuit, spelen niet bij onderhavig wetsvoorstel.[25] Waar dat van toepassing is en mogelijk was, is rekening gehouden met de uitkomsten van de pre-consultatie in dit wetvoorstel. Een voorbeeld daarvan is dat in het wetsvoorstel wordt aangesloten bij de al bestaande verjaringstermijnen, waar dat in het pre-consultatiedocument nog anders was.

2.5.3 Randvoorwaarden direct aanpassen bij de omzetbelasting
Met de vier pijlers van de beleidsrichting 'direct aanpassen' in gedachten (zie paragraaf 2.5.2) gelden de volgende randvoorwaarden voor het wetsvoorstel direct aanpassen bij de omzetbelasting:

I. Eén aangifte en verlengd heffingsproces
II. Aanpassing zonder voorwaarden
III. Een vloeiende procedure
IV. Afgebakende overgang van procedures
V. Wederkerigheid en evenwichtigheid
VI. Vijf jaar de tijd om aan te passen
VII. Behoud van huidige naheffing en uitbreiding van bestuursrechtelijke sancties

[22] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1290.
[23] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1354.
[24] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1354, bijlage 1.
[25] Het ging hier bijvoorbeeld over zorgen over de uitbreiding van de formele bevoegdheden van de Belastingdienst om te komen tot de juiste belastingheffing (waaronder het vervallen van wettelijke voorwaarden om te kunnen navorderen en de gevolgen daarvan voor de rechtsbescherming. Navordering speelt niet bij een aangiftebelasting.

In de kern komt het erop neer dat na de eerste aangifte die gepaard gaat met een voldoening van omzetbelasting of die leidt tot een teruggaaf van omzetbelasting, geen sprake meer is van een mogelijkheid van bezwaar, maar eerst sprake is van een mogelijkheid tot een aanpassing.

Vanaf dit onderdeel in de toelichting wordt met 'direct aanpassen' specifiek het beleid bij de omzetbelasting bedoeld en niet de beleidsrichting zoals eerder beschreven.

I. Eén aangifte en verlengd heffingsproces

Voor de omzetbelasting geldt de systematiek van de AWR op grond waarvan één aangifte kan worden gedaan over een bepaald tijdvak. Van deze systematiek wordt in die zin niet afgestapt dat de ondernemer na invoering van direct aanpassen bij de omzetbelasting nog steeds een aangifteplicht zal hebben op grond waarvan hij is verplicht om duidelijk, stellig, zonder voorbehoud en op juiste wijze aangifte te doen. Als de ondernemer omzetbelasting over een tijdvak moet betalen, is hij ook gehouden het bedrag aan omzetbelasting tijdig en volledig te voldoen. In het geval de ondernemer niet aan de verplichtingen voldoet, kunnen bestaande herstel- en sanctiemogelijkheden van toepassing zijn.

Wel kan worden gesteld dat direct aanpassen een vernieuwde visie op de heffing van rijksbelastingen met zich brengt. Gesteld kan worden dat het huidige heffingsproces van het eenmaal kunnen nakomen van aangifte- en betalingsverplichtingen waarna rechtsmiddelen openstaan voor de ondernemer, wordt verlaten. Met direct aanpassen wordt een verlengd heffingsproces voor de ondernemer dat gedurende de vijfjaarstermijn van toepassing is, duidelijk verankerd in de belastingwet. Dit uit zich in het voorstel dat de ondernemer de mogelijkheid krijgt om een verzoek om aanpassing ten voordele in te dienen waarmee hij een eerdere te hoge heffing van belasting kan laten verminderen naar het juiste (en dus lagere) bedrag van de heffing.[26] Een dergelijk verzoek zal in de praktijk plaatvinden op een digitale wijze die gelijkenis zal vertonen met een digitaal aangiftebiljet. Hoewel de ondernemer wettelijk gehouden is om een te lage heffing van belasting te corrigeren naar het juiste hogere bedrag, zorgt direct aanpassen er ook voor dat het corrigeren van een te lage heffing van belasting naar het juiste hogere bedrag van de heffing sneller verloopt.[27] De nieuwe werkwijze over het betalen van het aanvullende bedrag aan belasting overeenkomstig de mededeling tot aanpassing sluit nagenoeg aan bij het doen van aangifte en het voldoen van de belasting overeenkomstig die aangifte.

II. Aanpassing zonder voorwaarden

Bij direct aanpassen kan op elke grond de eerder vastgestelde belastingschuld of teruggaaf worden aangepast. Vanuit het oogpunt van de ondernemer wordt elke aanpassing die de ondernemer op de aangifte maakt, als een verzoek om aanpassing gezien. Vanuit de Belastingdienst bezien kan op elk moment ambtshalve worden verminderd of nageheven. Alleen in het geval van nieuw of gewijzigd uitvoeringsbeleid of een gewezen rechterlijke uitspraak die kwalificeert als nieuwe jurisprudentie gaan aanvullende regels gelden. Op deze twee soorten specifieke gevallen wordt nader ingegaan in paragraaf 3.4 van het algemeen deel van deze toelichting en de artikelsgewijze toelichting (voorgesteld artikel 39e van de Wet OB 1968).

III. Eén vloeiende procedure

Bij direct aanpassen wordt gestart met de aanpassingsfase. Dit bekent dat geen bezwaar en beroep openstaan tegen een eerdere heffing. Wel kan de ondernemer een verzoek om aanpassing ten voordele indienen. Bij een 'verschil' wordt de route van de eenvoudige afdoening gevolgd. Zodra sprake is van een

[26] Zie het voorgestelde artikel 39e en artikel 39f Wet OB 1968.
[27] Zie het voorgestelde artikel 39g Wet OB 1968.

geschil zal de bezwaarprocedure aanvangen. Hiervoor is geen apart bezwaarschrift nodig. Er wordt vloeiend overgegaan naar de volgende stap van de procedure. Zolang de termijn voor aanpassing nog loopt is er geen sprake van een onherroepelijk geworden heffing. Ook bij een dreigend geschil kan de route van direct aanpassen genomen worden.

IV. Afgebakende overgang van procedures

Direct aanpassen heeft als uitgangspunt dat er sprake is van een afgebakende overgang van procedures. Als er sprake is van een geschil met betrekking tot de heffing over een tijdvak, geldt in beginsel het systeem van bezwaar en beroep van de Awb en de AWR. Als een bezwaar- of beroepsprocedure definitief is afgerond, zal het systeem van direct aanpassen weer volledig van toepassing zijn ten aanzien van verschillen over de heffing over het betreffende tijdvak.

Als de ondernemer een verzoek om aanpassing ten voordele indient bij de Belastingdienst gedurende een lopende bezwaar- of beroepsprocedure met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak, hoeft de Belastingdienst dat verzoek om aanpassing ten voordele niet afzonderlijk in behandeling te nemen en mag de ondernemer niet verwachten dat op dat verzoek om aanpassing ten voordele afzonderlijk door de Belastingdienst zal worden gereageerd. Om de werkwijze bij verschillen zo laagdrempelig mogelijk te houden, beschikt de Belastingdienst in dit geval over twee routes. De ene route houdt in dat het verzoek om aanpassing ten voordele deel gaat uitmaken van het bestaande geschil en daarmee de lopende bezwaar- of beroepsprocedure. Als de Belastingdienst daarvoor kiest kan ook een andere route worden bewandeld. Er *kan* namelijk ook worden tegemoetgekomen aan het betreffende verzoek om aanpassing ten voordele als tot de conclusie wordt gekomen dat in dat geval sprake is van een verschil.

V. Wederkerigheid en evenwichtigheid

Bij direct aanpassen wordt uitgegaan van de principes van wederkerigheid en evenwichtigheid. Dat betekent dat zowel de ondernemer als de Belastingdienst rechten en plichten krijgt, die in balans horen te blijven. Het uiteindelijke doel is een juiste belastingheffing, waarbij een ruime termijn bestaat om tot deze juiste belastingheffing te komen. Dit zal voor de ondernemer gelden die een aanpassing ten voordele wil laten uitvoeren, maar eveneens voor de Belastingdienst om na te heffen als daar aanleiding toe is.

VI. Vijf jaar de tijd om aan te passen

De mogelijkheid om een aanpassing te maken zal gebonden zijn aan een termijn. Het voorstel is om aan te sluiten bij de al bestaande termijn van vijf jaar zoals deze geldt bij de mogelijkheid van ambtshalve vermindering en teruggaaf. Dezelfde termijn geldt zowel voor de ondernemer (verzoek om aanpassing ten voordele) als voor de Belastingdienst (mogelijkheid om na te heffen). Pas na afloop van deze termijn zal de heffing van omzetbelasting onherroepelijk komen vast te staan. Bij direct aanpassen prevaleert de gedachte van een juiste belastingheffing, die niet onder druk komt te staan door verstrijking van bijvoorbeeld de beperkte bezwaartermijn. Deze langere termijn betekent ook dat de ondernemer langer de mogelijkheid heeft om de juistheid van de belastingheffing voor de belastingrechter te brengen.

Zie voor de meer technische uitwerking de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 39e van de Wet OB 1968 en voor de gevolgen, zoals voor de rechtsbescherming, de paragrafen 2.6.1 en 4.3 van het algemeen deel van deze toelichting.

VII. Behoud van huidige naheffing en uitbreiding van bestuursrechtelijke sancties

De Belastingdienst behoudt de mogelijkheid om gedurende vijf jaar te weinig betaalde omzetbelasting na te heffen. Die termijn verandert niet. Om oneigenlijk gebruik van het nieuwe systeem te voorkomen,

worden bestuursrechtelijke sancties uitgebreid. Zo kan de Belastingdienst sancties opleggen als ondernemers bewust onjuiste verzoeken om aanpassing ten voordele indienen of als een verplichte correctie en betaling opzettelijk of grofschuldig achterwege blijven. Als het geboden vertrouwen wordt beschaamd, kan de Belastingdienst streng handhaven. Zie voor de toelichting op de toepassing hiervan onder andere de artikelsgewijze toelichting voorgestelde artikel 39i van de Wet OB 1968.

2.5.4 Werking direct aanpassen bij de omzetbelasting

Aanpassing van het aangiftebiljet bij een verschil
Een tijdvak bestaat uit een maand, kwartaal of jaar. Over een tijdvak kunnen meerdere aanpassingen worden gedaan. De aanpassing volgt normaliter na de aangifte (indien geen verplichte aangifte wordt gedaan, wordt namelijk een naheffingsaanslag/een systeemaanslag opgelegd). Dat betekent dat de aanpassing kan worden gedaan over het tijdvak waarover een eerdere aangifte is ingediend (en de per saldo te betalen belasting is voldaan).

Kort gezegd zal een bericht van een ondernemer tot vermindering van de heffing of het verkrijgen van een (hogere) teruggaaf altijd kwalificeren als een 'verzoek om aanpassing ten voordele' en gedeformaliseerd behandeld worden. Na een verzoek ontvangt een ondernemer van de Belastingdienst enkel nog een bericht van afhandeling. Tegen een dergelijk bericht staan geen rechtsmiddelen open. Mocht er toch iets niet kloppen in het bedrag, dan kan de ondernemer op dezelfde wijze een nieuw verzoek indienen.

> *Voorbeeld ter verduidelijking*
> Aangifteverplichting is nagekomen en overeenkomstig die aangifte voldoening van omzetbelasting of bij aangifte is verzoek om teruggaaf gedaan en gehonoreerd.
>
> Huidige situatie:
> De ondernemer kan binnen de wettelijke termijn van zes weken bezwaar aantekenen tegen de eigen voldoening (die is gebaseerd op de aangifte) of het bericht tot teruggaaf. Daarnaast kan tot vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft een verzoek om ambtshalve vermindering worden ingediend.
>
> Nieuwe situatie:
> Tegen een voldoening op aangifte of een bericht tot teruggaaf kan geen bezwaar en beroep meer worden ingesteld of een verzoek om ambtshalve vermindering worden ingediend. Hiervoor komt het systeem van direct aanpassen in de plaats.

Een formele procedure bij een geschil
Zodra sprake is van een geschil, waarbij de inspecteur tot deze conclusie is gekomen op grond van de inhoud van het verzoek om aanpassing ten voordele, zal de inspecteur de bestuursrechtelijke bezwaarprocedure starten. Hiervoor is geen bezwaarschrift nodig. De aanpassingsprocedure is in deze fase in beginsel afgesloten voor het betreffende tijdvak.

Als de Belastingdienst een verzoek om teruggaaf bij de aangifte (gedeeltelijk) afwijst, wordt de ondernemer hierover door de Belastingdienst bericht. De ondernemer kan in dit geval een verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot het bericht tot teruggaaf indienen. In de praktijk zal dit vaak betekenen dat de inspecteur in dit geval vervolgens vloeiend over zal gaan naar de bezwaarfase. Zie voor de technische uitwerking de artikelsgewijze toelichting (voorgesteld artikel 31 van de Wet OB 1968) en paragraaf 4.3 van het algemeen deel van deze toelichting.

Berichtgeving
Als een ondernemer een inhoudelijke aanpassing heeft doorgevoerd en de Belastingdienst deze aanpassing volgt, ontvangt de ondernemer een bericht en niet langer een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de aanpassing niet wordt gevolgd, wordt de bezwaarprocedure gestart (er is dan namelijk sprake van een geschil). Zie voor een nadere uitleg hiervan de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 39e van de Wet OB 1968.

Afronding bezwaar en beroep
Als bezwaar/beroep wordt doorlopen en is afgerond, is de fase van aanpassing weer van toepassing ten aanzien van de heffing over een bepaald tijdvak. Wel dient de termijn om aanpassingen te kunnen doorvoeren nog open te staan. De artikelsgewijze toelichting gaat hier dieper op in (zie voorgesteld artikel 39e van de Wet OB 1968).

2.6 Gevolgen van het wetsvoorstel

2.6.1 Rechtsbescherming
Door het voorstel verdwijnen of wijzigen de rechtsfiguren van suppletie en ambtshalve vermindering. Het voorstel richt het huidige systeem van bezwaar en beroep anders in, dat wil zeggen dat deze formele procedure zoveel mogelijk wordt behouden voor geschillen. Belangrijkste veranderingen zijn i) dat alleen indien sprake is van een geschil naar de bezwaarfase wordt overgegaan, ii) een langere termijn voor rechtsbescherming geldt en iii) de introductie van een vergisrecht in de fiscaliteit.

i) Met direct aanpassen verkrijgt de ondernemer de mogelijkheid van een verzoek om aanpassing ten voordele wanneer de eerdere heffing onjuist en te hoog is. Bij een verschil in gegevens wordt het verzoek automatisch behandeld. Indien de inspecteur het niet eens is met het verzoek, wordt vloeiend overgegaan naar de bezwaarfase. Er is dan namelijk sprake van een geschil. Tegen de uitspraak op bezwaar staat vervolgens beroep open bij de belastingrechter. Binnen direct aanpassen is een verzoek om ambtshalve vermindering niet langer nodig. Deze procedure geldt dan ook niet langer bij de omzetbelasting. Een ondernemer blijft in rechte beschermd zodra sprake is van een geschil.

ii) Met direct aanpassen kan een ondernemer over een aanzienlijk langere periode de heffing laten aanpassen om tot een juiste heffing van omzetbelasting te komen, terwijl op dit moment een initiële termijn van zes weken geldt bij bezwaar. Bij een verzoek om ambtshalve vermindering geldt al een termijn van vijf jaar. Deze termijn van vijf jaar gaat ook gelden bij direct aanpassen.

iii) Als de eerdere heffing niet overeenkomt met het bedrag dat voortvloeit uit de materiële wettelijke regels zorgt direct aanpassen voor een uitgebreid vergisrecht.[28] Direct aanpassen kan worden gezien als de fiscale uitwerking van het vergisrecht voor burgers en bedrijven. Door middel van de lange aanpassingstermijn van vijf jaar wordt zo veel mogelijk recht gedaan aan het doel om te komen tot een juiste belastingheffing. Bestaande drempels die nu in de weg kunnen staan aan het herstel van een fout in de heffing, worden met direct aanpassen weggenomen.

In paragraaf 4.3 van het algemeen deel van deze toelichting wordt nader ingegaan op bezwaar en beroep en de termijn van rechtsbescherming alsook op andere elementen van rechtsbescherming.

[28] Geïntroduceerd in het Hoofdlijnenakkoord van kabinet Schoof I en als maatregel om te verankeren opgenomen in het Regeerakkoord Jetten I.

2.6.2 Financiële aspecten

[Volgt na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

2.7 Toezicht en handhaving

De Belastingdienst heeft toezichts- en handhavingsinstrumenten die door dit voorstel niet worden gewijzigd. De Belastingdienst heeft de mogelijkheid om na te heffen. Op dit moment is de termijn daarvoor vijf jaar en dat verandert niet. Daarnaast bestaan er al mogelijkheden om te sanctioneren of te bestraffen indien bewust onjuiste aangifte is gedaan, bewust is nagelaten of onjuist is gesuppleerd[29]. Dergelijke sanctie- en bestraffingsmiddelen worden ook van toepassing op een bewust onjuist verzoek om aanpassing ten voordele of het bewust onjuist doen of nalaten van een mededeling tot aanpassing en de bijbehorende betaling.

2.8 Monitoring en evaluatie

[Volgt na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

2.9 Overgangsrecht en inwerkingtreding

De inwerkingtredingsdatum zal bij koninklijk besluit worden vastgesteld. Inwerkingtreding is afhankelijk van de implementatie van de benodigde aanpassingen aan zowel de kant van de Belastingdienst als – indien van toepassing - van de ondernemer.

[Bij een positief oordeel vanuit de Belastingdienst op de Uitvoeringstoets zal [PM beoogd moment] gestart worden met de benodigde aanpassingen van het OB-systeem, zodat bij het ingaan van het tijdvak op of na 1 januari 202X het OB-systeem en de onderliggende processen aan de kant van de Belastingdienst en aan de kant van de ondernemers direct gebruikt kan worden gemaakt van de aanpassingsmogelijkheden.]

<u>Voorlichting en communicatie over de invoering</u>

[Volgt na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

3. [Verhouding hoger en nationaal recht volgt na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

4. Gevolgen van het wetsvoorstel

4.1 Doenvermogen en burgerperspectief

Het is kabinetsbeleid om bij voorstellen rekening te houden met het doenvermogen. Mensen moeten beleid, wet- en regelgeving niet alleen begrijpen maar ook naar kunnen handelen, wat doenvermogen vraagt. Doenvermogen is het vermogen om in actie te komen en vol te houden, ook bij tegenslagen.
Bij de omzetbelasting is sprake van een bijzondere groep burgers. Het gaat in alle gevallen om 'ondernemers'. Of iemand ondernemer is volgt rechtstreeks uit de wettelijke bepalingen van de Wet OB 1968. Voor de doenvermogentoets bij dit wetsvoorstel wordt onderscheid gemaakt tussen de ondernemer zonder een fiscaal dienstverlener en de ondernemer met. Bij de eerste groep wordt met name aan starters

[29] Denk hierbij aan 'omkering van de bewijslast', het opleggen van fiscale boetes en het inzetten van het (fiscaal) strafrecht.

gedacht. Bij de tweede groep is er nog een verschil tussen ‘kleine’ fiscaal dienstverleners en de fiscaal dienstverleners die georganiseerd zijn in belangenorganisaties zoals de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB).

[Uitkomst Doenvermogentoets volgt na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

4.2 Regeldruk

Met het voorstel wordt het proces om een eerdere heffing aan te passen eenvoudiger, eenduidiger en sneller. Met direct aanpassen kan bijvoorbeeld meteen betaald worden. Er hoeft niet eerst afgewacht te worden tot de vaststelling van de naheffingsaanslag. De ondernemer dient uit eigen beweging een mededeling tot een aanpassing tot verhoging van de heffing in en dient vervolgens direct te betalen.

De directe betaling is een grote wijziging ten opzichte van de huidige praktijk. De verwachting is dat een tijdelijke toename in regeldruk van de ondernemer en in voorkomende gevallen, de fiscaal dienstverlener, zal plaatsvinden.

[Dit onderdeel wordt nog aangevuld onder meer met de uitkomsten van de regeldruktoets na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting]

4.3 Rechtsbescherming

Zolang er geen geschil is tussen de ondernemer en de Belastingdienst geldt de fase van direct aanpassen binnen de daarvoor bepaalde termijn. Pas op het moment dat de Belastingdienst aangeeft dat sprake is van een geschil, wordt het verzoek om aanpassing ten voordele aangemerkt en behandeld als een bezwaar. De fase van direct aanpassen is daarmee in beginsel afgesloten. Op dat moment gaat de bezwaarfase in met de daarbij behorende procedurele waarborgen, zoals het recht om te worden gehoord. De daarbij geldende formele fiscale regels, bijvoorbeeld dat alleen op verzoek wordt gehoord, blijven ongewijzigd.

Met direct aanpassen wordt afgeweken van de AWR. Er wordt voor de omzetbelasting een eigen formeelrechtelijk systeem gecreëerd, tot het moment dat een bezwaarfase aanvangt. Vanaf de start van de bezwaarfase gelden de regels van de Awb en de AWR over bezwaar en beroep. Een ondernemer hoort altijd de gelegenheid te krijgen om principiële bezwaargronden of puur fiscale bezwaargronden onder de aandacht van de Belastingdienst te kunnen brengen. Aan de inhoud van de bezwaargronden kunnen geen voorwaarden worden gesteld.

<u>Bezwaar en beroep bij een geschil</u>

In de meeste gevallen zal een verzoek om aanpassing ten voordele gevolgd worden. Het selectiesysteem van de Belastingdienst kan echter verzoeken uitwerpen. In dit geval vindt menselijke controle plaats voor een inhoudelijke beoordeling. Deze inhoudelijke beoordeling kan leiden tot de kwalificatie dat sprake is van een geschil. Hiervan is sprake op het moment dat de Belastingdienst het voornemen heeft om een verzoek om aanpassing (gedeeltelijk) af te wijzen. Op dat moment merkt de Belastingdienst het verzoek om aanpassing aan als een bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking, waarmee in feite de fase van aanpassing wordt verlaten en de bezwaarfase aanvangt. De Belastingdienst stelt de ondernemer hiervan op de hoogte en biedt de gelegenheid om de gronden van het bezwaar aan te vullen. Feitelijk is er geen bezwaar aangetekend door een ondernemer, waardoor het zeer belangrijk is dat de ondernemer op de hoogte wordt gesteld van de aanvang van de bezwaarprocedure.

Het is mogelijk dat een ondernemer de bezwaarprocedure niet voortzet, dat kan in het contact tussen Belastingdienst en ondernemer kenbaar worden gemaakt.

Een ondernemer die over hetzelfde tijdvak meerdere keren een verzoek om aanpassing ten voordele doet, kan aanlopen tegen de eis van nieuw gebleken feiten/veranderde omstandigheden, nadat eventueel een bezwaarprocedure (en verder) over een tijdvak is doorlopen. Eventuele latere bezwaren kunnen om die reden worden afgewezen. De ondernemer heeft in beginsel wel toegang tot de rechter, maar het beroep zal worden ongegrond worden verklaard als de rechter eveneens tot het oordeel komt dat er geen nieuw gebleken feiten/veranderde omstandigheden zijn aangedragen. In de artikelsgewijze toelichting wordt hier nader op ingegaan (voorgesteld artikel 39e van de Wet OB 1968).

Termijn
Een geschil voorleggen aan de rechter wordt niet langer beperkt tot situaties waarin de ondernemer binnen een termijn van in beginsel zes weken (de bezwaartermijn) reageert. De uiterste termijn voor een reactie van de ondernemer wordt vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf van belasting betrekking heeft.

Nieuwe jurisprudentie en massaalbezwaarprocedure
Het beleid ten aanzien van nieuwe jurisprudentie wordt ook bij direct aanpassen onverminderd voortgezet. Dit houdt in dat een ondernemer alleen aanspraak kan maken op een aanpassing ten voordele voortvloeiend uit een rechterlijke uitspraak gedaan na afloop van het tijdvak, als de ondernemer deelnam aan een lopende procedure (die liep op het moment waarop de rechterlijke uitspraak werd gedaan). Met 'deelnemen aan een lopende procedure' wordt bedoeld dat de ondernemer in actie is gekomen tegen de voldoening op aangifte van de belasting of tegen een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag over een bepaald tijdvak voordat de gerechtelijke procedure is afgerond. Dit is onafhankelijk van de rechtsvraag. De beleidslijn wordt dus voortgezet dat alleen als aan de lopende procedure is deelgenomen, aanspraak kan worden gemaakt op een uitkomst ten voordele.

In het huidige systeem komt een voldoening op aangifte van de belasting of een andere voor bezwaar vatbare beschikking onherroepelijk vast te staan door verloop van de bezwaartermijn van zes weken. Bij het voorstel van direct aanpassen geldt een aanpassingstermijn van vijf jaar, waardoor een voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag pas onherroepelijk komt vast te staan na afloop van de vijfjaarstermijn. Het is niet de bedoeling dat door deze ruime termijn nieuwe jurisprudentie terugwerkende kracht heeft (met een termijn van vijf jaar) zonder dat de ondernemer tijdig gebruik heeft gemaakt van een rechtsmiddel.

Nieuw en gewijzigd (uitvoerings)beleid
Indien de Belastingdienst na afloop van een tijdvak nieuw of gewijzigd beleid heeft vastgesteld, kan een ondernemer op basis daarvan geen aanspraak maken op een aanpassing ten voordele, ook als dit binnen de aanpassingstermijn plaatsvindt. Het gaat hier bijvoorbeeld om beleidsregels, maar ook om interne gedragslijnen, zoals kennisgroepstandpunten. Het gaat hierbij om op inhoudelijke punten nieuw of gewijzigd beleid, niet slechts om bijvoorbeeld een verduidelijking van het beleid.

4.4 Gegevensbescherming
Het wetsvoorstel beoogt geen wijzigingen aan te brengen in de verwerking van (persoons)gegevens.

PM. Advies en consultatie

[Naast de (verplichte) adviesaanvragen (waaronder de Raad voor de rechtspraak en het Adviescollege toetsing regeldruk) en het internetconsultatie brengen, zal het wetsvoorstel doelgroep specifiek

geconsulteerd worden. Hierbij wordt gedacht aan de georganiseerde fiscaal dienstverlener via bijvoorbeeld de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, het Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Advocaten, de individuele fiscaal dienstverlener via het Forum Fiscaal Dienstverlener van de Belastingdienst en de ondernemer zonder intermediair via het Ondernemersplein van de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland. Op verschillende wijzen (bijvoorbeeld het organiseren van meepraatsessies) en via verschillende kanalen en middelen (bijvoorbeeld nieuwsbrief, podcast, vragenlijsten) zullen de verschillende perspectieven worden opgehaald. Een samenvatting van de uitkomsten zullen op deze plek in de toelichting worden opgenomen na de internetconsultatie in een volgende versie van deze toelichting].

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKEL I

De Wet op de omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 31, achtste lid, komt te luiden:

8. De inspecteur bericht de ondernemer over het vaststellen van het bedrag van de teruggaaf.

Toelichting voorgesteld artikel I onderdeel A (artikel 31 van de Wet op de belasting 1968)

Op grond van artikel 31, eerste lid, Wet OB 1968 geldt als hoofdregel dat een verzoek om teruggaaf van belasting geschiedt bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Voorts geldt op grond van artikel 6, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) jo. artikel 3, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling AWR dat in het geval de ondernemer die niet reeds is uitgenodigd tot het doen van aangifte en alsnog een teruggaaf van belasting wenst, die ondernemer gehouden is de inspecteur om een uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Direct aanpassen brengt geen verandering in deze regels.

Wel zal bij direct aanpassen gaan gelden dat de inspecteur de ondernemer *bericht* over het bedrag van de teruggaaf. Het wel of (gedeeltelijk) niet op verzoek verlenen van een teruggaaf van belasting geschiedt bij direct aanpassen niet langer bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Om dit te bewerkstelligen wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968 geregeld dat de inspecteur de ondernemer bericht over het vaststellen van het bedrag van de teruggaaf (bericht tot teruggaaf). De voorgestelde wijziging van artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968 heeft in vergelijking met nu tot gevolg dat tegen het bericht tot teruggaaf geen bezwaar en beroep openstaat. Wel kan de ondernemer, na bijvoorbeeld de ontdekking dat de teruggaaf van belasting toch te laag is ondanks dat zijn eerdere verzoek om teruggaaf van belasting volledig is gevolgd, een verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot het bericht tot teruggaaf indienen op grond van het voorgestelde artikel 39e, eerste lid, Wet OB 1968.

De voorgestelde wijziging van artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968 geldt ook voor de situatie dat de inspecteur een verzoek om teruggaaf van belasting geheel of gedeeltelijk *niet* heeft gevolgd. Het bericht van de inspecteur kan bijvoorbeeld ook zien op een vastgestelde teruggaaf van nihil. Omdat de inspecteur met de uitvoering van de omzetbelasting zich begeeft in de sfeer van het Unierecht en hij met een voorgenomen gehele of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek om teruggaaf van belasting een bezwarend besluit kan gaan vaststellen, kan de inspecteur op grond van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel verplicht zijn om aan de ondernemer eerst de gelegenheid te bieden zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken en daarvoor een redelijke termijn aan die ondernemer te bieden.[30]

B

Artikel 39bis vervalt.

C

Artikel 39ter vervalt.

[30] Zie onder andere HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934, r.o. 3.2.1.

Toelichting voorgesteld artikel I, onderdelen B en C (artikelen 39bis en 39ter van de Wet op de omzetbelasting 1968)
De artikelen 39bis en 39ter Wet OB 1968 zijn per 1 januari 2026 in werking getreden als onderdeel van de Fiscale Verzamelwet 2026. Artikel 39bis Wet OB 1968 regelt dat bezwaar en beroep ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting zowel kan leiden tot een teruggaaf van de op aangifte voldane belasting als een teruggaaf van eerder niet in aftrek gebrachte belasting. Artikel 39ter Wet OB 1968 regelt kort samengevat dat onder voldoening in de zin van de AWR mede een voldoening van nihil wordt verstaan (in de fiscale praktijk ook wel de nihilaangifte genoemd). Deze regelingen worden bij direct aanpassen behouden en krijgen een meer passende plaats in het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968. In samenhang met het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968, wordt voorgesteld om de artikelen 39bis en 39ter Wet OB 1968 te laten vervallen.

D
Na hoofdstuk VI wordt een hoofdstuk ingevoegd, luidende:
Hoofdstuk VIa Bijzondere regelingen tot aanpassing van de heffing

Toelichting voorgesteld artikel I, onderdeel D (Hoofdstuk VIa Bijzondere regelingen tot aanpassing van de heffing; artikelen 39e tot en met 39j van de Wet op de belasting 1968)
Met het voorgestelde artikel I, onderdeel D, wordt een nieuw hoofdstuk VIa met de titel 'Bijzondere regelingen tot aanpassing van de heffing' toegevoegd aan de Wet OB 1968. Hoofdstuk VIa bevat de kernbepalingen van direct aanpassen bij de omzetbelasting: de voorgestelde artikelen 39e tot en met 39j Wet OB 1968.

Artikel 39e

1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan tegen een voldoening op aangifte van de belasting geen beroep worden ingesteld bij de bestuursrechter. Voorts is artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing bij een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf.

2. Een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf kan door de inspecteur ten voordele van de ondernemer worden aangepast. Onder voldoening op aangifte van de belasting wordt mede verstaan een voldoening op aangifte van nihil, mits de ondernemer de aangifte over het tijdvak tijdig heeft ingediend.

3. Een aanpassing ten voordele, een uitspraak op bezwaar of een rechterlijke uitspraak ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting kan leiden tot een vermindering van op aangifte voldane belasting of een teruggaaf van niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 2.

4. Aanpassing ten voordele is niet mogelijk als gevolg van een rechterlijke uitspraak na afloop van een tijdvak voor zover de ondernemer op de datum van de rechterlijke uitspraak niet deelneemt aan een lopende procedure met betrekking tot een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf. Voorts is aanpassing ten voordele niet mogelijk als gevolg van een na afloop van een tijdvak vastgestelde of gewijzigde beleidsregel dan wel een vastgestelde of gewijzigde vaste gedragslijn.

5. De termijn voor een aanpassing ten voordele vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf van belasting betrekking heeft.

6. De inspecteur bericht de ondernemer over de tegemoetkoming aan een verzoek om aanpassing ten voordele.

7. Indien het voornemen bestaat een verzoek om aanpassing ten voordele geheel of gedeeltelijk af te wijzen, merkt de inspecteur dit verzoek aan als een bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking. De inspecteur stelt de ondernemer hiervan in kennis en biedt de ondernemer de gelegenheid

om de gronden van het bezwaar aan te vullen binnen vier weken gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de kennisgeving.

8. In afwijking van artikel 7:10, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht beslist de inspecteur binnen tien weken gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de kennisgeving, bedoeld in het zevende lid.

9. Indien de wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep geen toepassing meer vinden ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf, kan een nieuw verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak worden ingediend. Voor zover in dit geval geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden worden vermeld, kan de inspecteur het verzoek om aanpassing ten voordele afwijzen onder verwijzing naar de eerdere uitspraak op bezwaar of de eerdere rechterlijke uitspraak. Deze afwijzing geldt als een uitspraak op bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking.

Toelichting voorgesteld artikel 39e Wet OB 1968

Het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 ziet op de situatie dat:

a. de ondernemer zijn aangifteverplichting[31] is nagekomen en overeenkomstig die aangifte de te betalen belasting over het betreffende tijdvak heeft voldaan[32]; of

b. de ondernemer bij zijn aangifte een verzoek om teruggaaf van belasting heeft gedaan en als gevolg van dat verzoek de inspecteur een bericht tot teruggaaf naar de ondernemer stuurt.[33]

Op grond van de huidige wetgeving staat tegen de voldoening op aangifte van de belasting en de teruggaafbeschikking bezwaar en beroep open.[34] De ondernemer beschikt hierbij over een wettelijke termijn van zes weken om tegen de voldoening op aangifte van de belasting of de teruggaafbeschikking bezwaar te maken.[35] Voorts beschikt de ondernemer op grond van de huidige wetgeving over de mogelijkheid om tot vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen.[36] Bij beide termijnen geldt de regeling van een verschoonbare termijnoverschrijding in het geval een bezwaarschrift of een verzoekschrift niet binnen voormelde termijnen wordt ingediend.[37] Indien geen sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding, zal een te laat ingediend bezwaar- of verzoekschrift niet-ontvankelijk worden verklaard. Verder geldt op grond van de huidige wetgeving dat tegen een gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van omzetbelasting geen bezwaar en beroep openstaat. Direct aanpassen zorgt voor een significante wijziging van voormelde regels. Op hoofdlijnen van deze wijziging is al ingegaan in paragraaf 2.5 van het algemeen deel van deze toelichting.

Het voorgestelde artikel 39e, eerste lid, Wet OB 1968

Het huidige systeem van bezwaar en beroep en ambtshalve vermindering wordt bij direct aanpassen anders ingericht en gedeeltelijk verlaten. Om deze reden wordt met het voorgestelde artikel 39e, eerste lid, Wet OB 1968 geregeld dat in afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 26, tweede lid, AWR tegen een voldoening op aangifte van de belasting geen beroep kan worden ingesteld bij de (fiscale) bestuursrechter. Indien geen beroep kan worden ingesteld, kan op grond van artikel 7:1 Awb ook geen bezwaar worden gemaakt.

---

[31] Artikel 10 AWR.
[32] Artikel 19 AWR.
[33] Zie het voorgestelde artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968.
[34] Artikel 26, tweede lid, AWR en artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968.
[35] Artikel 6:7 Awb. Zie ook artikel 22j AWR voor het startmoment van de bezwaartermijn.
[36] Artikel 65 AWR juncto § 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.
[37] Zie artikel 6:11 Awb en artikel 60 AWR.

Het uitsluiten van (direct) bezwaar en vervolgens beroep ten aanzien van een bericht tot teruggaaf wordt geregeld via de voorgestelde wijziging van artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968. Kortheidshalve wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 31, achtste lid, Wet OB 1968.

Voorts wordt met het voorgestelde artikel 39e, eerste lid, Wet OB 1968 geregeld dat artikel 65 AWR niet van toepassing is bij een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf. Hiermee vervalt de bevoegdheid van ambtshalve vermindering voor de inspecteur ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting. Ook vervalt zijn bevoegdheid tot het ambtshalve verlenen van een (hogere) teruggaaf van belasting.

Het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968
Het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 regelt dat een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf ten voordele van de ondernemer kan worden aangepast.

De term 'ten voordele van de ondernemer worden aangepast'
Onder 'ten voordele van de ondernemer worden aangepast' wordt verstaan dat een eerdere voldoening op aangifte van de belasting kan worden verminderd (naar nihil) of een (hogere) teruggaaf van belasting kan worden verleend door de inspecteur.

De bevoegdheid geldt voor het (gezamenlijke) bedrag van de heffing
Onder 'voldoening op aangifte van de belasting' dient niet alleen het voldane bedrag aan belasting overeenkomstig de ingediende aangifte te worden verstaan. Het kan ook gaan om een resterend bedrag aan voldane belasting nadat de inspecteur eerder is tegemoetgekomen aan een verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer. Hetzelfde geldt min of meer voor een bericht tot teruggaaf. Indien de inspecteur als gevolg van een verzoek om aanpassing ten voordele een hogere teruggaaf van belasting heeft toegekend dan de eerder toegekende teruggaaf als gevolg van de aangifte, geldt de bevoegdheid van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 vervolgens ten aanzien van het gezamenlijke bedrag van de toegekende teruggaven. Zie in dit kader ook het voorgestelde artikel 39e, derde lid, Wet OB 1968 en de artikelsgewijze toelichting daarbij.

Het is dan ook de bedoeling bij direct aanpassen dat de bevoegdheid van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 geldt voor het gezamenlijke bedrag van de heffing. Dit betekent dat de inspecteur bij toepassing van zijn bevoegdheid op grond van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 op dat moment beoordeelt wat over een tijdvak in zijn totaliteit is geheven. Ten aanzien van dat gezamenlijke bedrag van de heffing, dat vanuit het perspectief van de ondernemer bijvoorbeeld een (resterende) voldoening op aangifte van de belasting kan betreffen of een (hogere) teruggaaf van belasting, kan de inspecteur de bevoegdheid van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 toepassen.

Op verzoek of uit eigen beweging (ambtshalve)
De inspecteur kan de bevoegdheid van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 gebruiken op verzoek van de ondernemer, maar ook uit eigen beweging. Het uit eigen beweging toepassen van de bevoegdheid tot aanpassing ten voordele van de ondernemer sluit aan bij de werking van de huidige wettelijke bevoegdheid van ambtshalve vermindering op grond van artikel 65 AWR. Ook die huidige wettelijke bevoegdheid kan door de inspecteur zonder een daartoe voorafgaand verzoek (en dus ambtshalve) worden gebruikt.

Een bevoegdheid van de inspecteur tot *ambtshalve* aanpassing ten voordele van de ondernemer kan ook bijdragen aan het eerder oplossen of beperken van geschillen. Ingeval bijvoorbeeld een zaak in de beroepsfase is gekomen, kan de inspecteur uit eigen beweging het geschil beperken door gebruik te maken van zijn bevoegdheid van artikel 65 AWR en daarmee (gedeeltelijk) tegemoetkomen aan de aangedragen gronden door de ondernemer. Het is de bedoeling om deze handelings- en beoordelingsruimte voor de inspecteur voort te zetten bij de voorgestelde bevoegdheid tot aanpassing ten voordele van de ondernemer.

Het verzoek om aanpassing ten voordele
In de dagelijkse praktijk zal de toepassing van de voorgestelde bevoegdheid tot aanpassing ten voordele van de ondernemer regelmatig plaatsvinden op verzoek van de ondernemer. De Belastingdienst zal het mogelijk maken om dit verzoek digitaal in te dienen. Met dit digitale verzoek kan de ondernemer bijvoorbeeld alsnog zijn fiscaal relevante gegevens aandragen om de eerdere voldoening van belasting te laten verminderen of een (hogere) teruggaaf van belasting te verwezenlijken. Dit betreffen fiscaal relevante gegevens die ook bij een aangifte omzetbelasting verstrekt dienen te worden.

Voorts zal het ook mogelijk worden om op elektronische wijze andere gronden aan te dragen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan andere feiten of omstandigheden dan wel rechtsgronden ter vermindering van de eerdere voldoening van belasting of ter verwezenlijking van een (hogere) teruggaaf van belasting.

De benodigde verwerkingstijd
Met direct aanpassen wordt gestreefd naar modernisering en vereenvoudiging via deformalisering en dejuridisering. Onderdeel hiervan is dat het verminderen van een eerdere voldoening van belasting of de verwezenlijking van een (hogere) teruggaaf van belasting eenvoudiger wordt voor de ondernemer en de Belastingdienst. Met direct aanpassen wordt het laagdrempeliger om te kunnen komen tot de juiste heffing van belasting.

Echter, ondanks deze vereenvoudiging zal het voor de Belastingdienst nog steeds nodig zijn om een ingediende aangifte eerst zorgvuldig te behandelen voordat kan worden toegekomen aan de behandeling van een verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer. Deze zorgvuldige verwerking zal in de praktijk in ieder geval betekenen dat de Belastingdienst dient te beschikken over verwerkingstijd. De lengte van een minimale verwerkingstijd wordt op dit moment onderzocht.

De benodigde verwerkingstijd geldt logischerwijs ook voor de situatie dat een verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer in behandeling is. Gedurende deze verwerkingstijd kan geen volgend verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer in behandeling worden genomen.

Een verzoek om aanpassing ten voordele dient wel tijdens de verwerkingstijd ingediend te kunnen worden. Dit is in verband met de vijfjaarstermijn in bepaalde gevallen ook noodzakelijk voor de ondernemer om rechten veilig te kunnen stellen.

Mede omdat het nog niet duidelijk is hoe het proces voor de ondernemer precies eruit komt te zien gedurende deze verwerkingstijd, kent het wetsvoorstel op dit moment hierover nog geen specifieke wettelijke bepaling.

Een kan-bepaling
Het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 is vormgegeven als een zogenoemde kan-bepaling. In het bestuursrecht geldt bij een kan-bepaling normaliter dat het bestuursorgaan *beleids*ruimte toekomt. Dergelijke beleidsruimte wordt vaak, na een zorgvuldige en gemotiveerde belangenafweging,[38] door een bestuursorgaan nader ingevuld via een beleidsregel[39].

Een belangenafweging door de inspecteur om te komen tot nadere voorwaarden voor de toepassing van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 is echter uitdrukkelijk niet de bedoeling. Met het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 wordt beoogd om alle toepassingsvoorwaarden voor een aanpassing ten voordele op te nemen in de belastingwet. Met het woord 'kan' in het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 wordt alleen benadrukt dat aan de inspecteur *beoordelings*ruimte toekomt om te bepalen of wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor een aanpassing ten voordele van de ondernemer. Het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 betreft dus een wettelijk gebonden bevoegdheid voor de inspecteur. Een vergelijkbare uitleg geldt bij de kan-bepaling inzake naheffing van artikel 20 AWR.[40]

Een voldoening van nihil
Met het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 wordt ten slotte geregeld dat onder voldoening op aangifte van de belasting mede wordt verstaan een voldoening van nihil, mits de ondernemer de aangifte over het tijdvak tijdig heeft ingediend.

De tweede zin van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 is een voortzetting van de regeling van het huidige artikel 39ter Wet OB 1968. Ook bij een zogenoemde en tijdig ingediende nihilaangifte kan de inspecteur (op verzoek) komen tot een aanpassing ten voordele van de ondernemer. Het toepassen van het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968 zal in dit geval zien op het toekennen van een teruggaaf van belasting. Dit zal in de praktijk worden toegekend via een bericht tot teruggaaf. In dit geval zal ook het voorgestelde artikel 39e, derde lid, Wet OB 1968 van belang kunnen zijn.

Het voorgestelde artikel 39e, derde lid, Wet OB 1968
Op grond van het voorgestelde artikel 39e, derde lid, Wet OB 1968 geldt dat een aanpassing ten voordele, een uitspraak op bezwaar of een rechterlijke uitspraak ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting kan leiden tot een vermindering van op aangifte voldane belasting of een teruggaaf van eerder niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 2 Wet OB 1968. Het voorgestelde artikel 39e, derde lid, Wet OB 1968 betreft een voortzetting van de regeling van artikel 39bis Wet OB 1968. De strekking van dit laatstgenoemde wetsartikel, dat een ingesteld rechtsmiddel ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting zowel kan leiden tot een vermindering van op aangifte voldane belasting als een teruggaaf van eerder niet in aftrek gebrachte belasting, wordt bij direct aanpassen voortgezet. Bij direct aanpassen zal een dergelijke mogelijkheid niet alleen gelden bij bezwaar en beroep, maar ook bij een verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer.

Het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968 worden enige wettelijke uitzonderingen voor een aanpassing ten voordele van de ondernemer geregeld. Deze wettelijke uitzonderingen voor een aanpassing ten voordele van de ondernemer gelden ook ten aanzien van een naheffingsaanslag. Dit volgt niet uit het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968, maar uit het voorgestelde artikel

[38] Artikelen 3:2 en 3:46 Awb.
[39] Artikel 1:3, vierde lid, Awb.
[40] HR 25 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1535.

39f, derde lid, Wet OB 1968. Het laatstgenoemde voorgestelde wetsartikel zorgt er namelijk voor dat het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968 van overeenkomstige toepassing zijn bij een naheffingsaanslag.

Een rechterlijke uitspraak na afloop van een tijdvak
Op grond van het voorgestelde artikel 39e, vierde lid, Wet OB 1968 geldt ten eerste dat een aanpassing ten voordele niet mogelijk is als gevolg van een rechterlijke uitspraak na afloop van een tijdvak voor zover de ondernemer op de datum van de rechterlijke uitspraak niet deelneemt aan een lopende procedure met betrekking tot een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf. Deze voorgestelde uitzondering voor een aanpassing ten voordele van de ondernemer betreft een materiële voortzetting van de zogenoemde nieuwe jurisprudentie-uitzondering op grond waarvan nu geen ambtshalve vermindering wordt verleend.

Voortzetting van de nieuwe jurisprudentie-uitzondering en een aanvullende voorwaarde
Op dit moment is sprake van nieuwe jurisprudentie indien de inspecteur is uitgegaan van een rechtsopvatting waarvan hij redelijkerwijs mocht menen dat die juist was, maar die achteraf toch onjuist blijkt te zijn. Deze rechtsopvatting van de inspecteur kan bijvoorbeeld door de ondernemer zijn gevolgd en toegepast bij de voldoening op aangifte van de belasting of zijn verzoek om teruggaaf van belasting via de aangifte. Ook zal de inspecteur zijn rechtsopvatting verwerken bij de vaststelling van een naheffingsaanslag. Of de inspecteur in redelijkheid mocht menen dat zijn standpunt juist was, moet volgens huidige rechtspraak worden beoordeeld naar de stand van het recht op het moment waarop de belastingheffing onherroepelijk is geworden.[41]

Voormelde invulling van het begrip nieuwe jurisprudentie wordt onder direct aanpassen inhoudelijk voortgezet. Wel geldt de voorwaarde dat een aanpassing ten voordele niet mogelijk is als gevolg van een rechterlijke uitspraak na afloop van een tijdvak voor zover de ondernemer op de datum van die rechterlijke uitspraak niet deelneemt aan een lopende procedure met betrekking tot een voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat nieuwe jurisprudentie wel werking heeft voor toekomstige tijdvakken of tijdvakken die op het moment van de rechterlijke uitspraak (die kwalificeert als nieuwe jurisprudentie) nog niet waren afgelopen. Dit wordt in de wettekst tot uitdrukking gebracht door middel van de woorden ‘na afloop van een tijdvak’.

De hiervoor beschreven aanvullende voorwaarde voor de toepassing van de uitzonderingsgrond van nieuwe jurisprudentie wordt nodig geacht omdat bij direct aanpassen het onherroepelijk worden van een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf anders werkt in vergelijking met het huidige systeem van bezwaar en beroep en ambtshalve vermindering. Immers, onder het huidige systeem kan een voldoening op aangifte van de belasting of een voor bezwaar vatbare beschikking tot teruggaaf door een ongebruikt verloop van de bezwaartermijn van zes weken onherroepelijk worden. Wegens de bij direct aanpassen geldende vijfjaarstermijn, waarbinnen een verzoek om aanpassing ten voordele kan worden gedaan, is een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf pas echt onherroepelijk na afloop van die vijfjaarstermijn. Zonder voormelde aanvullende voorwaarde voor de toepassing van de uitzonderingsgrond van nieuwe jurisprudentie zou direct aanpassen ertoe leiden dat een rechterlijke uitspraak die kwalificeert als nieuwe jurisprudentie ook altijd vijf jaar terugwerkende kracht heeft, zonder dat de ondernemer tijdig gebruik heeft gemaakt van een rechtsmiddel. Dit gevolg wordt niet wenselijk geacht.

[41] HR 26 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:667.

Met deze aanvullende voorwaarde voor de toepassing van de uitzonderingsgrond van nieuwe jurisprudentie wordt recht gedaan aan alle ondernemers die wel een rechtsmiddel hebben gebruikt, waaronder het indienen van een verzoek om aanpassing ten voordele, ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag voordat de betreffende rechterlijke uitspraak is gewezen.

Onder 'deelname aan een lopende procedure' wordt verstaan alle lopende onderdelen van de procedure bij direct aanpassen. Er is bijvoorbeeld sprake van een lopende procedure vanaf het moment van indiening van een verzoek om aanpassing ten voordele tot het moment dat het verzoek volledig is behandeld (afronding van de aanpassingsprocedure). Gedurende de bezwaarfase is ook sprake van een lopende procedure. Er is vervolgens niet langer sprake van een lopende procedure na verloop van een beroepstermijn, waardoor een uitspraak op bezwaar of een gerechtelijke uitspraak onherroepelijk is geworden. Om in aanmerking te komen voor een aanpassing ten voordele als gevolg van nieuwe jurisprudentie is het dus (nog steeds) van belang dat een ondernemer in actie komt tegen zijn voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag voordat de betreffende rechterlijke uitspraak is gewezen.

Net als bij een lopende bezwaarprocedure in het huidige rechtssysteem, is het niet nodig dat met betrekking tot dezelfde rechtsvraag een verzoek om aanpassing ten voordele is ingediend om een beroep te kunnen doen op een tijdens een lopende aanpassingsprocedure gewezen rechterlijke uitspraak die in het voordeel van de ondernemer is. Met andere woorden, gedurende een lopende procedure kan de uitzonderingsgrond van nieuwe jurisprudentie met betrekking tot een voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag waarop de lopende procedure ziet niet bij die ondernemer worden toegepast.

Gesteld kan worden dat ondernemers bij direct aanpassen ten opzichte van één situatie nadeliger af zijn dan onder het huidige systeem van (direct) bezwaar tegen een voldoening op aangifte van de belasting, een voor bezwaar vatbare beschikking tot teruggaaf of een naheffingsaanslag. Dit betreft de min of meer toevallige situatie dat gedurende de (ongebruikte) bezwaartermijn van zes weken een voor de ondernemer positieve rechterlijke uitspraak wordt gewezen die kwalificeert als nieuwe jurisprudentie. Deze rechterlijke uitspraak valt nu niet onder de uitgezonderde situatie van nieuwe jurisprudentie, op grond waarvan geen ambtshalve vermindering wordt verleend, omdat gedurende de bezwaartermijn een voldoening op aangifte van de belasting, een voor bezwaar vatbare beschikking tot teruggaaf of een naheffingsaanslag nog niet onherroepelijk is geworden. Binnen de systematiek van direct aanpassen kan deze min of meer toevallige voordelige situatie voor ondernemers niet worden voortgezet, mede omdat (direct) bezwaar tegen een voldoening op aangifte van de belasting, een voor bezwaar vatbare beschikking tot teruggaaf of een naheffingsaanslag niet langer mogelijk is.

Bij direct aanpassen krijgen ondernemers de beschikking over een zeer ruime termijn (de voorgestelde vijfjaarstermijn in vergelijking met de huidige bezwaartermijn van zes weken) om een procedure te starten tegen een voldoening op aangifte van de belasting, een bericht tot teruggaaf of een naheffingsaanslag. Met het starten van die procedure kunnen zij ook rechtstreeks of indirect aansluiten bij een reeds lopende procedure. Een directe aansluiting is bijvoorbeeld mogelijk ingeval een massaalbezwaarplusprocedure is gestart met betrekking tot hetzelfde geschil/dezelfde rechtsvraag. Met het voorgestelde artikel 39j Wet OB 1968 worden hiervoor aanvullende voorschriften geregeld. Een indirecte aansluiting kan bijvoorbeeld plaatsvinden wanneer de ondernemer en de inspecteur afspreken om het verzoek om aanpassing ten voordele (of een bezwaar) aan te houden tot het moment dat het oordeel van de belastingrechter in de andere procedure met betrekking tot hetzelfde geschil/dezelfde

rechtsvraag onherroepelijk is geworden. Voor zover nodig zal het Besluit Fiscaal Bestuursrecht worden aangepast waardoor deze mogelijkheid duidelijk(er) naar voren komt.

Ten slotte wordt vermeld dat wordt onderzocht op welke wijze de systematiek van direct aanpassen dient te werken in situaties waarbij een voor de ondernemer positieve rechterlijke uitspraak die kwalificeert als nieuwe jurisprudentie wordt gewezen gedurende de aangifte- en betalingstermijn van een maand na afloop van een tijdvak. Met name de juridische en praktische gevolgen met betrekking tot dat tijdvak staan hierbij centraal.

Na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid van de Belastingdienst
Op grond van het voorgestelde artikel 39e, vierde lid, Wet OB 1968 geldt dat aanpassing ten voordele van de ondernemer niet mogelijk is als gevolg van een na afloop van een tijdvak vastgestelde of gewijzigde beleidsregel dan wel een vastgestelde of gewijzigde vaste gedragslijn (de uitzonderingsgrond van na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid van de Belastingdienst). Voor een beleidsregel die op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt of een vaste gedragslijn die is gepubliceerd, bijvoorbeeld een kennisgroepstandpunt van de Belastingdienst, zal het relatief eenvoudig te achterhalen zijn op welke datum het beleid van de Belastingdienst is vastgesteld of gewijzigd.

De toepassing van het voorgestelde artikel 39e, vierde lid, Wet OB 1968 wordt wat betreft de uitzonderingsgrond van na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid van de Belastingdienst als volgt ingevuld. Het gaat niet alleen om een controle van de vaststellings- of wijzigingsdatum na het tijdvak, maar ook om de vraag of met na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid wordt gekomen tot een wezenlijk nieuwe of gewijzigde interpretatie van het recht dat vanaf dat moment door de inspecteur zal worden aangehouden. In het geval dat na het tijdvak alleen een verduidelijking wordt aangebracht in de interpretatie van het recht van de inspecteur inzake de toepassing van wet- en regelgeving dan wel een dergelijke interpretatie slechts voor het eerst meer kenbaar wordt gepubliceerd, zal de uitzonderingsgrond van na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid van de Belastingdienst niet gelden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat aan bestuursorganen, en dus ook aan de inspecteur van de Belastingdienst, de juridische mogelijkheid toekomt om in afwijking van de letter van de wet beleid (waaronder beleidsregels en vaste gedragslijnen) te voeren dat begunstigend is voor de belanghebbende (bij de omzetbelasting: de ondernemer). Dit betekent dat in beleid bijvoorbeeld ook afgeweken zou kunnen worden van de wettelijke voorwaarde dat na het tijdvak vastgesteld of gewijzigd beleid niet terugwerkt naar eerdere tijdvakken. Vanzelfsprekend dient terughoudend van een dergelijke mogelijkheid gebruik te worden gemaakt.[42]

Ten slotte wordt vermeld dat wordt onderzocht op welke wijze de systematiek van direct aanpassen dient te werken in situaties waarbij beleid van de Belastingdienst wordt vastgesteld of gewijzigd gedurende de aangifte- en betalingstermijn van een maand na afloop van een tijdvak. Met name de juridische en praktische gevolgen met betrekking tot dat tijdvak staan hierbij centraal.

De vijfjaarstermijn
De laatste wettelijke uitzondering is de eerdergenoemde vijfjaarstermijn. Op grond van het voorgestelde artikel 39e, vijfde lid, Wet OB 1968 geldt dat de termijn voor een aanpassing ten voordele vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop

[42] Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1329.

de teruggaaf van belasting betrekking heeft. Deze vijfjaarstermijn sluit aan bij de huidige termijn voor ambtshalve vermindering.

De vijfjaarstermijn zal op eenzelfde wijze bij direct aanpassen worden toegepast. Dat wil zeggen dat in ieder geval het verzoek om aanpassing ten voordele binnen de vijfjaarstermijn door de ondernemer moet zijn ingediend bij de inspecteur. Bij een tijdig verzoek om aanpassing ten voordele, zal in ieder geval de vijfjaarstermijn geen obstakel meer zijn voor het verlenen van een aanpassing ten voordele.

Aanvullend wordt opgemerkt dat artikel 60 AWR nu van toepassing is bij een verzoek om ambtshalve vermindering[43] en ook bij direct aanpassen van toepassing zal zijn bij een verzoek om aanpassing ten voordele. De toepassing van artikel 60 AWR brengt met zich dat de regeling van de verschoonbare termijnoverschrijding van artikel 6:11 Awb ook geldt bij een verzoek om aanpassing ten voordele dat na de vijfjaarstermijn is ingediend.

De gemaakte belangenafweging ten aanzien van de uitzonderingsgronden
Met de uitzonderingen van het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968 wordt op wettelijk niveau een expliciete afweging gemaakt tussen de belangen van de individuele ondernemer en het algemeen belang (van de overheid) om met (rechts)zekerheid te kunnen beschikken over een eerder geheven rijksbelasting en het uitvoerbaar houden van het heffen van de omzetbelasting.

Naar het oordeel van het kabinet zijn de situaties waarbij niet een aanpassing ten voordele wordt verleend gerechtvaardigd. Deze uitzonderingen zijn een continuering van bestaand beleid dat al decennia wordt gevoerd.[44] Beleid dat naar het oordeel van het kabinet recht doet aan algemene rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en evenredigheid.[45]

Het voorgestelde artikel 39e, zesde lid, Wet OB 1968
Via het voorgestelde artikel 39e, zesde lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat ingeval de inspecteur tegemoetkomt aan een verzoek om aanpassing ten voordele, hij de ondernemer hierover bericht. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan dit bericht bijvoorbeeld een vermindering betreffen van een eerdere voldoening op aangifte van de belasting (of een opgelegde naheffingsaanslag) of een (hoger) vastgestelde teruggaaf van belasting. Dit bericht is geen voor bezwaar vatbare beschikking. In het geval de ondernemer na een volledige tegemoetkoming aan zijn verzoek om aanpassing ten voordele meent dat de (resterende) voldoening (of een naheffingsaanslag) nog steeds te hoog is of een teruggaaf van belasting nog steeds te laag is, kan hij een nieuw verzoek om aanpassing ten voordele indienen.

Het voorgestelde artikel 39e, zevende tot en met negende lid, Wet OB 1968
Het voorgestelde artikel 39e, zevende tot en met negende lid, Wet OB 1968 bevat verschillende procedurele voorschriften.

Het aanmerken als een bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking
In het geval de inspecteur voornemens is om een verzoek om aanpassing ten voordele geheel of gedeeltelijk af te wijzen, wordt op grond van het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 het verzoek om aanpassing ten voordele door de inspecteur aangemerkt als een bezwaar tegen een voor

[43] HR 29 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1871.
[44] Zie in dit kader onder andere: Handelingen II 1952/1953, nr. 19, 26 november 1952, p. 329-230; Handelingen II 1952/53, nr. 20, 28 november 1952, p. 336; en de conclusie van Advocaat-Generaal Pauwels van 8 mei 2026, ECLI:NL:PHR:2026:463.
[45] HR 25 juni 2026, ECLI:NL:HR:2026:907.

bezwaar vatbare beschikking. Met het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 wordt wettelijk geregeld dat een bezwaarprocedure wordt gestart ondanks dat er feitelijk geen schriftelijke beslissing door de inspecteur tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek om aanpassing ten voordele[46] aan de ondernemer is verstrekt en die ondernemer feitelijk geen bezwaarschrift[47] heeft ingediend.

Het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 kan ook worden gezien als het punt waar het systeem van direct aanpassen (tijdelijk) wordt verlaten. Vanaf dit punt gelden namelijk weer de procedurele voorschriften die volgen uit de Awb en de AWR inzake bezwaar en beroep tegen de voldoening op aangifte van de belasting of een andere fiscale beschikking.[48] Wel worden met het voorgestelde achtste en negende lid van artikel 39e Wet OB 1968 enkele aanvullende procedurele voorschriften gegeven.

De gelegenheid om gronden van het bezwaar aan te vullen
In het geval de inspecteur voornemens is om een verzoek om aanpassing ten voordele geheel of gedeeltelijk af te wijzen, is de inspecteur op grond van het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 verplicht de ondernemer in kennis te stellen van de aanmerking van het verzoek om aanpassing ten voordele als bezwaar en biedt de inspecteur de ondernemer de gelegenheid om de gronden van het bezwaar aan te vullen. De ondernemer krijgt voor het aanvullen van de gronden een termijn van vier weken gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de kennisgeving.

De mogelijkheid van eerst informeel contact
Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan het passend zijn dat de inspecteur, vanuit het oogpunt van zorgvuldigheid, eerst informeel contact opneemt met de ondernemer voordat hij het verzoek om aanpassing ten voordele aanmerkt als een bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit informele contact kan bijdragen aan het beantwoorden van de vraag of er sprake is van een geschil, op grond waarvan de bezwaarprocedure wordt gestart. Indien tijdens het informeel contact blijkt dat er toch geen sprake is van een geschil, kan de inspecteur alsnog tegemoetkomen aan het verzoek om aanpassing ten voordele.

Het startmoment van de beslistermijn
Omdat de bezwaarfase bij direct aanpassen een ander startmoment kent dan onder het huidige systeem, dient aanvullend te worden geregeld binnen welke termijn de inspecteur beslist. Om deze reden wordt via het voorgestelde artikel 39e, achtste lid, Wet OB 1968 geregeld dat de inspecteur, in afwijking van artikel 7:10, eerste lid, Awb, binnen tien weken beslist gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de kennisgeving waarmee hij de ondernemer heeft geïnformeerd dat het verzoek om aanpassing ten voordele is aangemerkt als een bezwaar.

Het doel van het voorgestelde artikel 39e, (zevende en) achtste lid, Wet OB 1968 is tweeledig. Het eerste doel is om de start van de beslistermijn voor het doen van uitspraak op bezwaar duidelijk te markeren. Dit startmoment is de dag na die van dagtekening van voormelde kennisgeving. Het tweede doel is om ervoor te zorgen dat de inspecteur minimaal zes weken de tijd heeft om uitspraak op bezwaar te doen op grond van de (gezamenlijk) aangedragen gronden. Ervan uitgaande dat de ondernemer de geboden vier weken benut voor het aanvullen van de gronden, resteren er nog zes weken voor de inspecteur (tien weken minus vier weken) om uitspraak op bezwaar te doen. Volledigheidshalve wordt vermeld dat het

[46] Artikel 1:3, eerste lid, Awb.
[47] Artikel 6:5 Awb.
[48] Artikel 26 AWR.

voorgaande niet afdoet aan de bestaande wettelijke mogelijkheden voor de inspecteur om de beslistermijn voor de uitspraak op bezwaar te verdagen of met instemming van de indiener te verlengen.[49]

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel
Met de kennisgeving aan de ondernemer, waarin staat vermeld dat de inspecteur het verzoek om aanpassing ten voordele heeft aangemerkt als een bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking en de inspecteur daarbij de ondernemer de gelegenheid biedt om de gronden van het bezwaar aan te vullen, wordt ook eerder voldaan aan de rechten en verplichtingen die volgen uit het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Op grond van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel kan de inspecteur namelijk verplicht zijn om aan de ondernemer eerst de gelegenheid te bieden zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken en daarvoor een redelijke termijn aan die ondernemer te bieden, voordat hij een bezwarend besluit neemt. Met het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 wordt aan deze onderdelen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel voldaan.

Direct aanpassen weer van toepassing na afronding bezwaar en beroep
Met het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat op het moment dat een bezwaar- of beroepsprocedure definitief is afgerond, het systeem van direct aanpassen weer van toepassing zal zijn ten aanzien van de heffing over het betreffende tijdvak. Hiertoe regelt de eerste zin van het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 dat indien de wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep geen toepassing meer vinden ten aanzien van een voldoening op aangifte van de belasting of een bericht tot teruggaaf, een nieuw verzoek om aanpassing ten voordele kan worden ingediend met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak.

Uit de eerste zin van het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 volgt ook dat indien de ondernemer wel een verzoek om aanpassing ten voordele indient bij de inspecteur gedurende een lopende bezwaar- of beroepsprocedure met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak, de inspecteur dat verzoek om aanpassing ten voordele niet afzonderlijk in behandeling hoeft te nemen en de ondernemer niet mag verwachten dat op dat verzoek om aanpassing ten voordele afzonderlijk door de inspecteur zal worden gereageerd. Er zijn in dit geval twee routes mogelijk. De ene route houdt in dat het verzoek om aanpassing ten voordele deel gaat uitmaken van het bestaande geschil en daarmee de lopende bezwaar- of beroepsprocedure. De inspecteur kan er ook voor kiezen een andere route te bewandelen. Hij *kan* namelijk ook tegemoetkomen aan het betreffende verzoek om aanpassing ten voordele. Ook ingeval dit verzoek bijvoorbeeld al deel is gaan uitmaken van een beroepsprocedure. De inspecteur kan namelijk gedurende een lopende en dus nog niet definitief afgeronde (hoger)beroepsprocedure (of beroep in cassatie) ambtshalve gebruik maken van zijn bevoegdheid tot het verlenen van een aanpassing ten voordele (ook in het geval de vijfjaarstermijn gedurende de lopende beroepsprocedure al is verstreken).

Na definitieve afronding van een bezwaar- of beroepsprocedure, dat wil zeggen de situatie dat geen algemeen rechtsmiddel van beroep, hoger beroep of beroep in cassatie meer openstaat ten aanzien van de heffing over het betreffende tijdvak, kan door de ondernemer een verzoek om aanpassing ten voordele worden ingediend ten aanzien van de heffing over hetzelfde tijdvak. Hierbij zal de inspecteur ook toetsen of de wettelijke uitzonderingen van het voorgestelde artikel 39e, vierde en vijfde lid, Wet OB 1968 van toepassing zijn op grond waarvan geen aanpassing ten voordele zal worden verleend. Ingeval bijvoorbeeld gedurende een (langdurige) beroepsprocedure de vijfjaarstermijn verloopt, zal na definitieve afronding van die beroepsprocedure geen aanpassing ten voordele door de inspecteur meer verleend kunnen worden ten aanzien van het betreffende tijvak.

[49] Zie bijvoorbeeld artikel 7:10, tweede tot en met vijfde lid, Awb.

Aanvullende voorschriften na afronding bezwaar en beroep
Na een afronding van een bezwaar- of beroepsprocedure kunnen op grond van de tweede en derde zin van het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 aanvullende voorschriften gelden bij de behandeling van een nieuw verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak.

In dit geval kan de inspecteur verzoeken dat de ondernemer nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden vermeldt bij zijn nieuwe verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak. Als de ondernemer niet aan dit verzoek voldoet, kan de inspecteur het verzoek om aanpassing ten voordele afwijzen onder verwijzing naar de eerdere uitspraak op bezwaar of de eerdere rechterlijke uitspraak met betrekking tot het betreffende tijdvak. Een dergelijke afwijzing zal bestuursrechtelijk gelden als een uitspraak op bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare beschikking. De ondernemer kan hiertegen in beroep gaan. Bij beroep gelden weer de wettelijke voorschriften van de Awb en de AWR.

Met de tweede zin van het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 wordt inhoudelijk aangesloten bij de bestaande wettelijke regeling van herziening van artikel 4:6 Awb. Overeenkomstig een recente uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State[50] werkt artikel 4:6 Awb en daarmee ook het voorgestelde artikel 39e, achtste lid, Wet OB 1968 samengevat als volgt:

- De inspecteur is bevoegd om een verzoek om aanpassing ten voordele te behandelen na definitieve afronding van een bezwaar- of beroepsprocedure met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak.
- De inspecteur mag dit ook als de ondernemer aan zijn verzoek om aanpassing ten voordele geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden ten grondslag heeft gelegd. De inspecteur kiest er in dit geval dus voor om het verzoek om aanpassing ten voordele (inhoudelijk) te behandelen. Deze (inhoudelijke) behandeling kan vanzelfsprekend leiden tot een tegemoetkoming of afwijzing. Bij een voorgenomen afwijzing is het voorgestelde artikel 39e, zevende lid, Wet OB 1968 van toepassing.
- De inspecteur kan er ook voor kiezen om, in het geval er volgens hem geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn aangedragen, het verzoek om aanpassing ten voordele af te wijzen onder verwijzing naar de eerdere uitspraak op bezwaar of de eerdere rechterlijke uitspraak inzake hetzelfde tijdvak. In dit geval wordt het verzoek om aanpassing ten voordele niet (inhoudelijk) beoordeeld.
- Het standpunt van de inspecteur dat er geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn dient zorgvuldig voorbereid en deugdelijk gemotiveerd te worden. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de motivering beperkter dan wel omvangrijker zijn om te voldoen aan de eis van een deugdelijke motivering.
- Onder nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden moeten onder meer worden begrepen feiten of omstandigheden die weliswaar vóór de eerdere uitspraak op bezwaar of eerdere rechterlijke uitspraak zijn voorgevallen, maar niet vóór de eerdere uitspraak op bezwaar of eerdere rechterlijke uitspraak konden worden aangevoerd. Nieuw gebleken feiten zijn ook bewijsstukken van al eerder gestelde feiten of omstandigheden, als deze niet vóór de eerdere uitspraak op bezwaar of de eerdere rechterlijke uitspraak konden worden overgelegd.
- Een afwijzing op grond van het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 zal bestuursrechtelijk gelden als een uitspraak op bezwaar tegen een voor bezwaar vatbare

[50] ABRvS 17 juni 2026, ECLI:NL:RVS:2026:3492.

beschikking. Dit betekent dat de rechtmatigheid van deze afwijzing kan wordt getoetst door de fiscale bestuursrechter.

- Indien de inspecteur zich terecht op het standpunt heeft gesteld dat er geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn, dan kan dat de afwijzing van het verzoek om aanpassing ten voordele in beginsel dragen, tenzij dit evident onredelijk is. De omstandigheid dat de eerdere uitspraak op bezwaar of eerdere rechterlijke uitspraak onmiskenbaar onjuist is, kan bij de beoordeling van evident onredelijk worden betrokken. Alleen in uitzonderlijke en bijzondere gevallen zal de afwijzing van het verzoek om aanpassing ten voordele in deze situaties als evident onredelijk gelden.

Artikel 39f

1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan tegen een naheffingsaanslag geen beroep worden ingesteld bij de bestuursrechter. Voorts is artikel 65, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing bij een naheffingsaanslag.

2. Een naheffingsaanslag kan door de inspecteur ten voordele van de ondernemer worden aangepast. Indien de bedragen van een naheffingsaanslag en van een beschikking op één aanslagbiljet zijn vermeld, wordt die beschikking voor de toepassing van dit artikel geacht onderdeel uit te maken van de naheffingsaanslag.

3. Artikel 39e, vierde tot en met negende lid, zijn van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat in afwijking van artikel 39e, vijfde lid, de termijn voor een aanpassing ten voordele ten minste zes weken bedraagt gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de naheffingsaanslag, tenzij de dag van dagtekening gelegen is vóór de dag van de bekendmaking.

4. Een aanpassing ten voordele, een uitspraak op bezwaar of een rechterlijke uitspraak ten aanzien van een naheffingsaanslag kan leiden tot een vermindering van die naheffingsaanslag. Voor zover de door de ondernemer aangedragen gegevens of gronden eveneens leiden tot een teruggaaf van niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 2, gelden deze gegevens en gronden als een verzoek om aanpassing ten voordele ten aanzien van een voldoening op aangifte van nihil.

Toelichting voorgesteld artikel 39f Wet OB 1968

Het voorgestelde artikel 39f Wet OB 1968 ziet op de situatie van een opgelegde naheffingsaanslag. In de dagelijkse fiscale praktijk bestaan twee soorten naheffingsaanslagen. De systeemaanslag en de inspecteursaanslag.

De systeemaanslag

De meest voorkomende naheffingsaanslag is de zogenoemde systeemaanslag. De systeemaanslag wordt opgelegd in de situaties dat de ondernemer niet, niet-tijdig of niet-volledig zijn aangifte- en/of betalingsverplichting nakomt. Bij een systeemaanslag wordt de te betalen belasting op grond van een redelijke schatting berekend. Voorts zullen er in beginsel verzuimboetes worden opgelegd voor bijvoorbeeld het niet tijdig nakomen van de aangifte- en/of betalingsverplichting.[51]

De systeemaanslag en voornoemde verzuimboetes worden gelijktijdig automatisch vastgesteld en via hetzelfde aanslagbiljet bekendgemaakt. Omdat de huidige praktijk laat zien dat na de vaststelling van een systeemaanslag vaak een (nieuw) (elektronisch) aangiftebiljet wordt ingediend en vaak geen geschil bestaat over de gegevens van het alsnog ingediende (elektronische) aangiftebiljet, wordt het passend geacht om direct aanpassen van toepassing te laten zijn ten aanzien van het belastingbedrag dat staat

[51] Artikel 67b en 67c AWR.

vermeld op het aanslagbiljet van de systeemaanslag. Vanuit het oogpunt van modernisering en vereenvoudiging via deformalisering en dejuridisering wordt het passend geacht om direct aanpassen ook van toepassing te laten zijn bij andere beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet. Deze andere beschikkingen zijn in de regel voormelde verzuimboetes of eventueel een beschikking belastingrente.

De inspecteursaanslag
De systeemaanslag dient te worden onderscheiden van de zogenoemde inspecteursaanslag. Beide belastingenaanslagen zijn op grond van de belastingwet naheffingsaanslagen,[52] maar bij de inspecteursaanslag gaat het om de situatie dat de inspecteur na (beperkt of uitgebreid) onderzoek (en dus niet automatisch) heeft vastgesteld wat het te betalen bedrag aan omzetbelasting dient te zijn.

Gezien het feit dat het bij een inspecteursaanslag in de regel gaat om een mogelijk geschil en vaak niet om een verschil in beschikbare fiscale gegevens, zou bijvoorbeeld de keuze gemaakt kunnen worden om met betrekking tot de inspecteursaanslag de huidige rechtsbescherming van (direct) bezwaar (inclusief de huidige bezwaartermijn van zes weken) en beroep alsmede de huidige regeling van ambtshalve vermindering te behouden. Echter, een dergelijke keuze zou ook inhouden dat bij de omzetbelasting twee verschillende rechtssystemen van toepassing zijn bij naheffingsaanslagen. Dit zorgt voor juridische complexiteit, hetgeen niet ten goede komt aan de uitlegbaarheid van de geboden rechtsbescherming. Dit heeft vervolgens een mogelijk negatieve impact op het doenvermogen van ondernemers. Het kabinet meent dat de gevolgen van een dergelijke keuze niet passen bij het doel van direct aanpassen: modernisering en vereenvoudiging via deformalisering en dejuridisering. Derhalve is ervoor gekozen om ook bij de inspecteursaanslag alsmede bij andere beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet direct aanpassen van toepassing te laten zijn.

Het voorgestelde artikel 39f, eerste lid, Wet OB 1968
Via het voorgestelde artikel 39f, eerste lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat het bestaande systeem van rechtsbescherming niet meer van toepassing zal zijn bij een naheffingsaanslag. Dit geldt voor beide soorten naheffingsaanslagen: de systeemaanslag en de inspecteursaanslag. Het voorgestelde artikel 39f, eerste lid, Wet OB 1968 regelt hiertoe dat in afwijking van artikel 8:1 Awb en artikel 26, eerste lid, onderdeel a, AWR tegen een naheffingsaanslag geen beroep kan worden ingesteld bij de bestuursrechter. Omdat geen beroep mogelijk is, is ook geen (direct) bezwaar mogelijk tegen een naheffingsaanslag. Voorts wordt met het voorgestelde artikel 39f, eerste lid, Wet OB 1968 geregeld dat in afwijking van artikel 65, eerste lid, AWR een naheffingsaanslag niet ambtshalve door de inspecteur kan worden verminderd.

Het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968
Op grond van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 wordt direct aanpassen bij een naheffingsaanslag van toepassing verklaard. Met het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat een naheffingsaanslag door de inspecteur ten voordele van de ondernemer kan worden aangepast.

Andere beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet
De inspecteur kan ook beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet als die van een naheffingsaanslag ten voordele van de ondernemer aanpassen. De beschikkingen kunnen in

[52] Artikel 20 AWR.

de praktijk zien op fiscale boetes, bijvoorbeeld een verzuimboete voor het niet tijdig nakomen van de aangifte- en/of betalingsverplichting, of eventueel in rekening gebrachte belastingrente.

De bedoeling van de tweede zin van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 is om aan te sluiten bij de werking van het wederkerige systeem van artikel 24a, tweede lid, AWR en artikel 9.6, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).[53] Hiertoe wordt met de tweede zin van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 geregeld dat in het geval bedragen van een naheffingsaanslag en van een andere beschikking op één aanslagbiljet staan vermeld, die andere beschikking voor de toepassing van het voorgestelde artikel 39f Wet OB 1968 geacht wordt onderdeel uit te maken van de naheffingsaanslag. Dit betekent onder andere dat tegen de andere beschikking waarvan het bedrag op hetzelfde aanslagbiljet staat vermeld, overeenkomstig de naheffingsaanslag, geen bezwaar (en beroep) openstaat. Wel kan deze andere beschikking (op verzoek) ten voordele van de ondernemer worden aangepast.

De werking in de praktijk
In de praktijk zal direct aanpassen bij een naheffingsaanslag, vaak inclusief een andere beschikking waarvan het bedrag staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet, als volgt werken.

De ondernemer kan op elektronische wijze gronden aandragen tegen zowel het bedrag van de heffing van omzetbelasting (de naheffingsaanslag) als tegen de andere opgelegde beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet. Deze digitale indieningsmogelijkheid wordt door de Belastingdienst ter beschikking gesteld en betreft vanuit wettelijk oogpunt een verzoek om aanpassing ten voordele.

Met dit (door de Belastingdienst te ontwikkelen) digitale verzoek kan de ondernemer bijvoorbeeld alsnog zijn fiscaal relevante gegevens aandragen om de heffing van omzetbelasting (de naheffingsaanslag) te laten verminderen. Dit betreffen in beginsel dezelfde fiscaal relevante gegevens die ook bij een aangifte omzetbelasting verstrekt dienen te worden. Ingeval de naheffingsaanslag in een dergelijk geval wordt verminderd, kan dit bijvoorbeeld ook leiden tot een vermindering van een eventueel opgelegde verzuimboete op grond van artikel 67c AWR of eventueel in rekening gebrachte belastingrente. Dit wegens het feit dat de bedragen van deze beschikkingen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet en de bedragen van deze beschikkingen ook gebaseerd kunnen zijn op de hoogte van het bedrag aan te betalen omzetbelasting.

Voorts zal het ook voor de ondernemer mogelijk zijn om via voornoemd digitale verzoek andere gronden aan te dragen dan de fiscale relevante gegevens die normaliter al via de aangifte omzetbelasting verstrekt dienen te worden. Hierbij kan worden gedacht aan andere feiten of omstandigheden dan wel rechtsgronden ter vermindering of vernietiging van de naheffingsaanslag, de fiscale boete of de in rekening gebrachte belastingrente.

Het wordt bijvoorbeeld mogelijk dat de ondernemer via het digitale verzoek (de aanwezigheid van) feiten en omstandigheden kan aandragen tot matiging van de fiscale boete.[54] Ook kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het aandragen van (de aanwezigheid van) rechtsgronden over de ‘afwezigheid van alle schuld’ met betrekking tot het niet-nakomen van de fiscale verplichtingen. Een dergelijke rechtsgrond kan bij gegrondheid tot vernietiging van de fiscale boete leiden.[55]

[53] Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 5 t/m 10.
[54] Zie § 7 inzake strafverminderende omstandigheden van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).
[55] Zie § 4 inzake pleitbaar standpunt of avas van het BBBB.

De inspecteur zal alleen op basis van de door de ondernemer aangedragen gronden beslissen op het verzoek om aanpassing ten voordele. Er bestaat geen algemene plicht voor de inspecteur om actief na te vragen naar gronden tegen de niet-bestreden (onderdelen van de) naheffingsaanslag of tegen de niet-bestreden (onderdelen van de) andere beschikking waarvan het bedrag staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet dan wel mogelijk andere geschilpunten.[56]

Het staat de ondernemer in beginsel vrij om gedurende een lopende procedure, waaronder wordt verstaan alle lopende onderdelen van de procedure bij direct aanpassen (oftewel de verzoekfase, de bezwaarfase en de beroepsfase), alsnog gronden aan te dragen tegen een eerder niet-bestreden naheffingsaanslag (of onderdelen daarvan) of tegen een eerder niet-bestreden andere beschikking (of onderdelen daarvan) waarvan het bedrag staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet. De toevoegde waarde van deze mogelijkheid voor de ondernemer lijkt met name bij de bezwaar- en beroepsfase te liggen (fases die aan bod komen als er al sprake is van een geschil op grond van de eerder aangedragen gronden) en/of een dreigende verjaring wegens een aankomende afloop van de vijfjaarstermijn. Immers, tijdens de verzoekfase (of na een eerder toegekend verzoek om aanpassing ten voordele) zou de ondernemer ook een nieuw verzoek om aanpassing ten voordele kunnen indienen met voornoemde aanvullende gronden. Op welke wijze het aandragen van aanvullende gronden technisch mogelijk zal zijn en wat de benodigde verwerkingstijd hierbij dient te zijn voor de Belastingdienst, wordt nader onderzocht.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat bestaande procesrechtelijke (ongeschreven) regels ertoe kunnen leiden dat het (te) laat aandragen van nieuwe gronden tijdens de bezwaar- of beroepsprocedure een schending van normen van procesrecht kan opleveren of in strijd kan komen met een goede procesorde.[57] Direct aanpassen brengt geen verandering in deze bestaande regels van procesrecht.

Aanpassing ten voordele door de inspecteur
In de situatie dat bijvoorbeeld via het digitale verzoek om aanpassing ten voordele fiscaal relevante gegevens worden verstrekt tot vermindering van de naheffingsaanslag en een rechtsgrond wordt aangedragen tegen een fiscale boete, staat het de inspecteur vrij om tegemoet te komen aan het heffingsdeel en bijvoorbeeld voor het deel van de fiscale boete over te gaan naar de bezwaarfase. De inspecteur heeft deze bevoegdheid ook tijdens bezwaar en beroep. Deze bevoegdheid ligt besloten in de wettekst van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 en sluit aan bij de werking van de huidige bevoegdheid die de inspecteur heeft om een onjuiste belastingaanslag of beschikking (gedurende een lopende procedure) te verminderen op grond van artikel 65 AWR. Dit sluit ook aan bij de grondgedachte achter direct aanpassen. Namelijk dat 'verschillen' gedeformaliseerd en gedejuridiseerd worden behandeld en voor 'geschillen' de procedure van bezwaar en vervolgens beroep geldt.

Verwerkingstijd
Ten slotte wordt verwezen naar de eerdere opmerkingen over de verwerkingstijd van een verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer bij het voorgestelde artikel 39e, tweede lid, Wet OB 1968. Vanzelfsprekend gelden die opmerkingen ook bij opvolgende verzoeken tot aanpassing ten voordele van de ondernemer bij een naheffingsaanslag en andere beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet.

Het voorgestelde artikel 39f, derde lid, Wet OB 1968

[56] Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 39.
[57] Kamerstukken II 2021/22, 36107, nr. 3, p. 39.

Via het voorgestelde artikel 39f, derde lid, Wet OB 1968 worden de verschillende regels inzake een (verzoek om) aanpassing ten voordele zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 39e, vierde tot en met negende lid, Wet OB 1968 van overeenkomstige toepassing verklaard bij de aanpassing ten voordele van een naheffingsaanslag. Via het wederkerige systeem van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 gelden de regels van het voorgestelde artikel 39e, vierde tot en met negende lid, Wet OB 1968 de facto ook voor andere beschikkingen waarvan het bedrag staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet als van de naheffingsaanslag. Kortheidshalve wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 39e, vierde tot en met negende lid, Wet OB 1968.

Minimale termijn van zes weken voor een (verzoek om) aanpassing ten voordele
In de dagelijkse fiscale praktijk kan het voorkomen dat een naheffingsaanslag (in dit geval vaak de inspecteursaanslag) tegen het einde van de vijfjaarstermijn[58] wordt vastgesteld en bekendgemaakt. Indien dit bijvoorbeeld een week voor het einde van de vijfjaarstermijn plaatsvindt, zou de ondernemer op grond van het voorgestelde artikel 39f, derde lid, Wet OB 1968 jo. het voorgestelde artikel 39e, vijfde lid, Wet OB 1968 nog slechts een week de tijd hebben om een verzoek om aanpassing ten voordele te kunnen indienen. Een dergelijke korte termijn wordt onwenselijk geacht.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bezwaar- en beroepstermijn van zes weken als een redelijke termijn kan worden aangemerkt en voldoet aan de normen die voortvloeien uit het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.[59] Het kabinet meent dat deze redelijke termijn voor het kunnen indienen van een rechtsmiddel ook bij direct aanpassen als minimale termijn dient te gelden.

Om de redelijke termijn van zes weken van toepassing te laten zijn bij direct aanpassen, wordt via het voorgestelde artikel 39f, derde lid, Wet OB 1968 geregeld dat in afwijking van het voorgestelde artikel 39e, vijfde lid, Wet OB 1968 de termijn voor een aanpassing ten voordele ten minste zes weken bedraagt gerekend vanaf de dag na die van dagtekening van de naheffingsaanslag, tenzij de dag van dagtekening gelegen is vóór de dag van de bekendmaking. Hiermee wordt inhoudelijk aangesloten bij de werking van artikel 22j, onderdeel a, AWR.

Het voorgaande betekent voor de ondernemer dat hij in ieder geval binnen voormelde zes weken, ook als gedurende die zes weken de vijfjaarstermijn van het voorgestelde artikel 39e, vijfde lid, Wet OB 1968 verstrijkt, een verzoek om aanpassing ten voordele kan indienen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat over de boeg van artikel 60 AWR ook de regeling van de verschoonbare termijnoverschrijding van artikel 6:11 Awb geldt bij een verzoek om aanpassing ten voordele. Dit is vanzelfsprekend ook het geval ingeval een verzoek om aanpassing ten voordele na de vijfjaarstermijn en na voormelde redelijke termijn van zes weken wordt ingediend.

De gemaakte belangenafweging ten aanzien van de termijn van zes weken
Ten slotte wordt vermeld dat in de geconsulteerde beleidsrichting ‘direct aanpassen’ eerder werd gedacht aan de invoering van een minimale termijn van zes maanden voor de ondernemer om een verzoek om aanpassing ten voordele te kunnen indienen in plaats van de nu voorgestelde zes weken.[60] Deze gedachtenvorming vond echter plaats in de context van verschillende aanpassingen qua termijnen. Bij het onderhavige wetsvoorstel wordt daarentegen de bestaande vijfjaarstermijn (de termijn van ambtshalve

[58] Artikel 20, derde lid, AWR.
[59] HR 25 juni 2026, ECLI:NL:HR:2026:907, r.o. 4.1.4.
[60] Zie de beleidsrichting ‘direct aanpassen’, p. 22. In de beleidsrichting ‘direct aanpassen’ wordt een verzoek tot herziening genoemd.

vermindering op grond van huidige wetgeving) voor de ondernemer voortgezet. Ook voor de inspecteur wordt met het onderhavige wetsvoorstel geen verlenging van de naheffingstermijn van vijf jaar voorgesteld. Gezien deze achtergrond wordt het op dit moment niet passend geacht om de vijfjaarstermijn voor de ondernemer aanzienlijk te verlengen in het geval een naheffingsaanslag vlak vóór het einde van de vijfjaarstermijn wordt opgelegd. Zoals gezegd is de termijn van zes weken in beginsel een redelijke termijn om een rechtsmiddel te kunnen indienen.

Het voorgestelde artikel 39f, vierde lid, Wet OB 1968
Het voorgestelde artikel 39f, vierde lid, Wet OB 1968 geeft aanvullende voorschriften in het geval een aanpassing ten voordele, een uitspraak op bezwaar of een rechterlijke uitspraak leidt tot een gehele of gedeeltelijke tegemoetkoming aan de door de ondernemer verstrekte gegevens of aangedragen (rechts)gronden. Via het wederkerige systeem van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 gelden deze regels de facto ook voor andere beschikkingen waarvan het bedrag staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet als van de naheffingsaanslag.

In het geval tegemoet wordt gekomen aan het verzoek om aanpassing ten voordele van de ondernemer (of indien aan de aangedragen gegevens of gronden tegemoet wordt gekomen in de bezwaar- of in de beroepsfase), kan dit op grond van het voorgestelde artikel 39f, vierde lid, Wet OB 1968 leiden tot een vermindering van de naheffingsaanslag. Via het wederkerige systeem van het voorgestelde artikel 39f, tweede lid, Wet OB 1968 geldt deze mogelijkheid van vermindering ook voor andere beschikkingen waarvan de bedragen staan vermeld op hetzelfde aanslagbiljet.

In de fiscale praktijk is het ook mogelijk dat de ondernemer via een verzoek om aanpassing ten voordele of in de bezwaarfase dan wel in de beroepsfase gegevens en gronden aandraagt die niet alleen leiden tot vermindering van de naheffingsaanslag, maar die ook kunnen leiden tot een teruggaaf van eerder niet in aftrek gebrachte belasting als bedoeld in artikel 2 Wet OB 1968. Voor deze situatie wordt met de tweede zin van het voorgestelde artikel 39f, vierde lid, Wet OB 1968 geregeld dat deze aangedragen gronden gelden als een verzoek om aanpassing ten voordele ten aanzien van voldoening op aangifte van nihil. De tweede zin van het voorgestelde artikel 39f, vierde lid, Wet OB 1968 brengt met zich dat voor dit verzoek de regels van het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 gelden. Dit brengt met zich dat de inspecteur dit verzoek afzonderlijk behandelt overeenkomstig de wettelijke voorwaarden van het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968.

Artikel 39g

1. De ondernemer is gehouden de inspecteur eigener beweging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud juiste en volledige gegevens te verstrekken door middel van een mededeling tot aanpassing en overeenkomstig die mededeling de te betalen belasting te voldoen, zodra hij constateert dat met betrekking tot een tijdvak de belasting geheel of gedeeltelijk niet is betaald. Met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, een teruggaaf van belasting is verleend.

2. De mededeling tot aanpassing wordt ingediend voordat de ondernemer weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, maar niet later dan acht weken nadat de ondernemer de onjuistheid of onvolledigheid heeft geconstateerd. Voor de te betalen belasting geldt een betalingstermijn van veertien dagen gerekend vanaf de dag na die van indiening van de mededeling tot aanpassing.

3. De verplichtingen, bedoeld in het eerste lid, vervalen door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

Artikel 39h

1. Indien het aan opzet of grove schuld van de ondernemer is te wijten dat beide verplichtingen, bedoeld in artikel 39g, eerste lid, niet zijn nagekomen, vormt dit tezamen een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100% van de in het tweede lid omschreven grondslag.

2. De grondslag voor de boete wordt gevormd door het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichtingen, bedoeld in artikel 39g, eerste lid, te weinig is geheven of te weinig zou zijn geheven.

3. Voor de toepassing van dit artikel is artikel 67o, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing.

4. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete op grond van het eerste lid vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

<u>Toelichting voorgestelde artikelen 39g en 39h Wet OB 1968</u>

Op dit moment geldt op grond van artikel 10a AWR juncto artikel 15 en 15a Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UBOB 1968) de zogenoemde suppletieplicht en de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete in het geval die suppletieverplichting niet wordt nagekomen. Met de voorgestelde artikelen 39g en 39h Wet OB 1968 wordt de strekking van deze suppletieverplichting en boetemogelijkheid voortgezet en opgenomen binnen het systeem van direct aanpassen.

Deze voorzetting zal gepaard gaan met twee inhoudelijke wijzigingen. Deze wijzigingen zijn:
1. Niet langer zal er alleen een (suppletie)verplichting zijn om eigener beweging alsnog de juiste en volledige gegevens te verstrekken indien wordt geconstateerd dat met betrekking tot een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren de belasting geheel of gedeeltelijk niet is betaald . De ondernemer zal bij direct aanpassen in dit geval gehouden zijn om:
a. met een mededeling tot aanpassing de juiste en volledige gegevens te verstrekken; **en**
b. het aanvullend te betalen bedrag overeenkomstig de mededeling tot aanpassing alsnog te voldoen.
Bij direct aanpassen dient de ondernemer dus ook het aanvullend te betalen bedrag aan belasting eigener beweging te voldoen. Niet langer kan worden gewacht op de vaststelling en bekendmaking van een naheffingsaanslag, waarna binnen veertien dagen betaald dient te worden.
2. De (suppletie)verplichting zal niet langer gelden voor het geval er te veel belasting is betaald. Een verzoek om aanpassing ten voordele om een eerder geformaliseerde heffing van omzetbelasting te verminderen is bij direct aanpassen vrijwillig.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de werking van de belastingrenteregeling bij de mededeling tot aanpassing op dit moment wordt onderzocht en uitgewerkt.

Het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968

Op grond van het voorgestelde artikel 39hg, eerste lid, Wet OB 1968 gelden twee verplichtingen voor de ondernemer vanaf het moment dat hij constateert dat met betrekking tot een tijdvak te betalen omzetbelasting geheel of gedeeltelijk niet is voldaan. Deze twee verplichtingen zijn dat:

1. de ondernemer is gehouden de inspecteur eigener beweging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud juiste en volledige gegevens door middel van een mededeling tot aanpassing te verstrekken; **en**

2. de ondernemer is gehouden overeenkomstig de mededeling tot aanpassing de nog te betalen omzetbelasting te voldoen.

Op grond van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 geldt voorts dat met 'geheel of gedeeltelijk niet voldaan zijn' wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, een teruggaaf van omzetbelasting is verleend.

Het voorgestelde artikel 39g, tweede en derde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39g, tweede lid, Wet OB 1968 wordt de termijn geregeld waarbinnen de verplichtingen van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 uiterlijk moeten worden nagekomen. Op grond van het voorgestelde artikel 39g, tweede lid, Wet OB 1968 geldt dat de mededeling tot aanpassing wordt ingediend voordat de ondernemer weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, maar niet later dan acht weken nadat de ondernemer de onjuistheid of onvolledigheid heeft geconstateerd. Dit betreft een voortzetting van de huidige termijn.[61]

Voorts wordt met het voorgestelde artikel 39g, tweede lid, Wet OB 1968 een termijn geregeld voor het voldoen van het aanvullend te betalen bedrag aan omzetbelasting. Hiervoor gaat een betalingstermijn van veertien dagen gelden gerekend vanaf de dag na die van indiening van de mededeling tot aanpassing.

Het voorgestelde artikel 39g, derde lid, Wet OB 1968 voorziet in de verjaringstermijn voor beide verplichtingen van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968. Deze verplichtingen vervallen door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Dit betreft een voortzetting van de huidige verjaringstermijn.[62]

Het voorgestelde artikel 39h, eerste en tweede lid, Wet OB 1968
Het voorgestelde artikel 39h, eerste lid, Wet OB 1968 voorziet in de bevoegdheid voor de inspecteur om een vergrijpboete te kunnen opleggen indien het aan opzet of grove schuld van de ondernemer is te wijten dat beide verplichtingen van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 niet worden nagekomen.

Voor het kunnen opleggen van de vergrijpboete op grond van het voorgestelde artikel 39h, eerste lid, Wet OB 1968 is het nodig dat het aan opzet of grove schuld van de ondernemer is te wijten dat *beide* onderstaande verplichtingen van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 niet worden nagekomen:
a. het doen van een verplichte mededeling tot aanpassing om de juiste en volledige gegevens te verstrekken; **en**
b. het verplicht voldoen van het aanvullend te betalen bedrag aan omzetbelasting overeenkomstig de mededeling tot aanpassing.

Het niet nakomen van beide bovengenoemde verplichtingen wordt op grond van het voorgestelde artikel 39h, eerste lid, Wet OB 1968 aangemerkt als een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur aan de ondernemer een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100% van de omschreven grondslag die volgt uit het voorgestelde artikel 39h, tweede lid, Wet OB 1968.

[61] Artikel 15, tweede lid, UBOB 1968.
[62] Artikel 15, eerste lid, UBOB 1968.

Met het voorgestelde artikel 39h, tweede lid, Wet OB 1968 wordt voorzien in de grondslag voor de vergrijpboete. De grondslag voor de boete wordt gevormd door het bedrag aan omzetbelasting dat als gevolg van het niet nakomen van beide verplichtingen van het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 te weinig is geheven of te weinig zou zijn geheven.

Het voorgestelde artikel 39h, derde en vierde lid, Wet OB 1968
Op grond van artikel 5:1 Awb kan een vergrijpboete ook aan de medepleger van het beboetbare feit worden opgelegd. Voorts geldt op grond van artikel 67o AWR dat een vergrijpboete ook kan worden opgelegd aan de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige van het beboetbare feit.

Met het voorgestelde artikel 39h, derde lid, Wet OB 1968 wordt artikel 67o, derde lid, AWR van overeenkomstige toepassing verklaard ten aanzien van de toepassing van het voorgestelde artikel 39h Wet OB 1968. Hierdoor zal gelden dat ingeval de vergrijpboete van het voorgestelde artikel 39h, eerste lid, Wet OB 1968 wordt opgelegd aan een medeplichtige, het bedrag van de vergrijpboete dat ten hoogste kan worden opgelegd met een derde wordt verminderd.

Ten slotte wordt met het voorgestelde artikel 39h, vierde lid, Wet OB 1968 geregeld dat de bevoegdheid tot het opleggen van de vergrijpboete op grond van het voorgestelde artikel 39h, eerste lid, Wet OB 1968 vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Dit betreft een voortzetting van de huidige verjaringstermijn.[63]

Artikel 39i

1. Een verzoek om aanpassing ten voordele of een mededeling tot aanpassing geschiedt via een verstrekking van gegevens ten aanzien van het betreffende tijdvak en op de daartoe opengestelde elektronische wijze.

2. Het uitsluitend tegemoetkomen aan een verzoek om teruggaaf van belasting of een verzoek om aanpassing ten voordele wekt geen in rechte te beschermen vertrouwen.

3. Op een verzoek om aanpassing ten voordele is afdeling 4.1.3 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing.

4. Een ondernemer die een verzoek om aanpassing ten voordele doet, is gehouden de gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te verstrekken en het verzoek te ondertekenen.

5. Voor de toepassing van artikel 39e wordt onder een voldoening op aangifte van de belasting ook het voldoen van de te betalen belasting overeenkomstig een mededeling tot aanpassing verstaan.

6. Voor de toepassing van artikel 25, derde lid, en artikel 27e, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt onder aangifte ook een verzoek om aanpassing ten voordele of een mededeling tot aanpassing verstaan.

7. Artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing indien het aan opzet of grove schuld van de ondernemer is te wijten dat wegens een verzoek om aanpassing ten voordele te weinig belasting is betaald. Met te weinig betaald zijn wordt gelijkgesteld het geval waarin ten onrechte of tot een te hoog bedrag een teruggaaf van belasting is verleend

8. Voor de toepassing van de bepalingen van hoofdstuk IX van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt onder aangifte ook een verzoek om aanpassing ten voordele of een mededeling tot aanpassing verstaan. Voorts wordt onder de belasting welke op aangifte moet worden voldaan ook het voldoen van de te betalen belasting overeenkomstig een mededeling tot aanpassing verstaan.

[63] Artikel 15a, tweede lid, UBOB 1968.

Toelichting voorgesteld artikel 39i Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39i Wet OB 1968 wordt het systeem van direct aanpassen nader formeelrechtelijk vormgegeven.

Het voorgestelde artikel 39i, eerste lid, Wet OB 1968
Op grond van het voorgestelde artikel 39i, eerste lid, Wet OB 1968 geldt dat een (vrijwillig) verzoek om aanpassing ten voordele of een (verplichte) mededeling tot aanpassing geschiedt via een verstrekking van gegevens ten aanzien van het betreffende tijdvak en op de daartoe opengestelde elektronische wijze. De Belastingdienst zal hiervoor een digitale indieningsmogelijkheid ontwikkelen.

Het voorgestelde artikel 39i, tweede lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39i, tweede lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat het uitsluitend tegemoetkomen aan een verzoek om teruggaaf van belasting of een verzoek om aanpassing ten voordele (zonder voorafgaand contact met de indiener van het verzoek) geen in rechte te beschermen vertrouwen wekt. Hiermee is beoogd om vaste jurisprudentie van de Hoge Raad[64] te codificeren dat bij het volgen van de aangifte geen in rechte te beschermen vertrouwen ontstaat en deze lijn door te trekken naar de situatie van het uitsluitend volgen van een verzoek om aanpassing ten voordele.

Volledigheidshalve wordt benadrukt dat alleen voor voormelde situaties een regeling ten aanzien van gewerkt vertrouwen wordt opgenomen in de belastingwet en niet voor de situaties van de voldoening op aangifte van de belasting door de ondernemer en de oplegging van een naheffingsaanslag door de inspecteur. De reden hiervoor is dat er alleen bij voormelde situaties berichtgeving plaatsvindt vanuit de inspecteur over het feit dat aan een verzoek is tegemoetgekomen, hetgeen vervolgens leidt tot een vermindering van betaalde omzetbelasting of een (hogere) teruggaaf van omzetbelasting. Vanuit het perspectief van de ondernemer (het burgerperspectief) kan een dergelijk bericht de indruk wekken dat de vermindering van de heffing van omzetbelasting of een (hogere) teruggaaf van omzetbelasting *definitief* is toegekend en niet meer in zijn nadeel kan worden aangepast (via de oplegging van een naheffingsaanslag). Hoewel uiteraard geen naheffingsaanslag meer zal volgen in de situatie dat met een tegemoetkoming aan een verzoek om teruggaaf van belasting of met een tegemoetkoming aan een verzoek om aanpassing ten voordele de juiste heffing van belasting over het betreffende tijdvak is vastgesteld, meent het kabinet dat op voorhand zoveel mogelijk duidelijkheid moet worden gegeven voor situaties waarbij dit niet het geval is.

Een doel van direct aanpassen is om laagdrempeliger te kunnen komen tot de juiste heffing van belasting. Hiertoe krijgt de ondernemer onder andere de mogelijkheid om een verzoek om aanpassing ten voordele in te dienen waarmee hij een eerdere te hoge heffing van belasting kan laten verminderen naar het juiste (en dus lagere) bedrag van de heffing. Hoewel de ondernemer daartoe wettelijk gehouden zal zijn, zorgt direct aanpassen er ook voor dat het corrigeren van een te lage heffing van belasting naar het juiste (en dus hogere) bedrag van de heffing sneller verloopt. De nieuwe werkwijze inzake het betalen van het aanvullende bedrag aan belasting overeenkomstig de mededeling tot aanpassing sluit nagenoeg aan bij het doen van aangifte en het voldoen van de belasting overeenkomstig die aangifte.

Direct aanpassen betreft een vernieuwd formeelrechtelijk heffingssysteem dat niet alleen gevolgen heeft voor de mogelijkheden, verplichtingen en werkwijze van de ondernemer, maar ook een aanzienlijke wijziging brengt in de inrichting van de massale processen van de Belastingdienst. Tegen deze achtergrond meent het kabinet dat direct aanpassen een vernieuwde visie inzake de heffing van rijksbelastingen met

[64] HR 13 oktober 1999, ECLI:NL:HR:1999:BI6540.

zich brengt. Gesteld kan worden dat het huidige heffingsproces van het eenmaal kunnen nakomen van aangifte- en betalingsverplichtingen waarna rechtsmiddelen openstaan voor de ondernemer wordt verlaten. Met direct aanpassen wordt een verlengd heffingsproces voor de ondernemer duidelijk verankerd in de belastingwet die gedurende de vijfjaarstermijn van toepassing is.

Uitgaande van de visie dat met direct aanpassen een verlengd heffingsproces voor de ondernemer gedurende de vijfjaarstermijn wordt verankerd in de belastingwet en gelet op de (juridische) gevolgen die dat met zich brengt voor de ondernemer en de Belastingdienst, meent het kabinet dat het logisch is dat de lijn van voormelde jurisprudentie van de Hoge Raad ook van toepassing is bij het *uitsluitend* tegemoetkomen aan een verzoek om teruggaaf van belasting via de aangifte of bij het *uitsluitend* tegemoetkomen aan een verzoek om aanpassing ten voordele. In deze situaties kan dus op grond van het voorgestelde artikel 39i, tweede lid, Wet OB 1968 geen in rechte te beschermen vertrouwen worden gewekt dat in de weg zou kunnen staan aan het vaststellen van een naheffingsaanslag door de inspecteur.

Het voorgaande zal in de dagelijkse fiscale praktijk betekenen dat de ondernemer met *uitsluitend het bericht van de inspecteur*, een bericht dat is verstrekt als gevolg van een (al dan niet automatisch) volledig gevolgd verzoek om teruggaaf van belasting via de aangifte of een (al dan niet automatisch) volledig gevolgd verzoek om aanpassing ten voordele, zich niet kan beroepen op in rechte te beschermen vertrouwen, waardoor een naheffingsaanslag tot vaststelling van de juiste heffing van belasting (ten nadele van de ondernemer) niet meer mogelijk zou zijn.

Het voorgestelde artikel 39i, derde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39i, derde lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat op verzoeken om aanpassing ten voordele afdeling 4.1.3 van de Awb van toepassing is. Dit houdt in dat in het geval de inspecteur niet tijdig acteert bij een verzoek om aanpassing ten voordele, hij de bij wet vastgestelde dwangsom verschuldigd kan worden in het geval wordt voldaan aan de betreffende wettelijke voorwaarden.

Het voorgestelde artikel 39i, vierde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39g, eerste lid, Wet OB 1968 wordt onder andere geregeld dat de ondernemer bij de (verplichte) mededeling tot aanpassing gehouden is de betreffende gegevens en inlichtingen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud en vanzelfsprekend juist en volledig te verstrekken. Via het voorgestelde artikel 39i, vierde lid, Wet OB 1968 geldt eenzelfde verplichting voor een (vrijwillig) verzoek om aanpassing ten voordele. In het geval een ondernemer een dergelijk (vrijwillig) verzoek doet, is hij eveneens gehouden de gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te verstrekken en het verzoek digitaal te ondertekenen. Een digitale ondertekening zou ook plaats kunnen vinden via het plaatsen van een vink bij de betreffende vraag. Dit wordt nader onderzocht bij de ontwikkeling van de digitale indieningsmogelijkheid.

Het voorgestelde artikel 39i, vijfde lid, Wet OB 1968
Via het voorgestelde artikel 39i, vijfde lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 onder een voldoening op aangifte van de belasting ook het voldoen van de te betalen belasting overeenkomstig een mededeling tot aanpassing wordt verstaan. Het voorgestelde artikel 39i, vijfde lid, Wet OB 1968 heeft onder andere als doel om te verduidelijken dat het systeem van direct aanpassen de mogelijkheid biedt om gedurende de vijfjaarstermijn te komen tot de juiste heffing van belasting over een tijdvak (verlengd heffingsproces gedurende de vijfjaarstermijn).

Ingeval bijvoorbeeld eerst over een tijdvak een zogenoemde nihilaangifte is gedaan en vervolgens ten aanzien van dat tijdvak overeenkomstig een mededeling tot aanpassing het bedrag van de te betalen belasting is voldaan, geldt dat laatste bedrag als het bedrag van de heffing ten aanzien van dat tijdvak. Indien vervolgens (het bedrag van) deze heffing toch te hoog blijkt te zijn, kan de ondernemer overeenkomstig het voorgestelde artikel 39e Wet OB 1968 een verzoek om aanpassing ten voordele indienen.

Het voorgestelde artikel 39i, zesde lid, Wet OB 1968
De verplichting dat een (vrijwillig) verzoek om aanpassing ten voordele of een (verplichte) mededeling tot aanpassing duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden gedaan, is mede van belang voor de toepassing van de zogenoemde omkering (en verzwaring) van de bewijslast. Op grond van artikel 25, derde lid, AWR en artikel 27e, eerste lid, AWR geldt nu dat de bewijslast kan worden omgekeerd (en verzwaard) in het geval de niet vereiste aangifte is gedaan. Op grond van het voorgestelde artikel 39i, zesde lid, Wet OB 1968 zal gelden dat deze lijn wordt doorgetrokken bij een (vrijwillig) verzoek om aanpassing ten voordele of een (verplichte) mededeling tot aanpassing.

Het voorgaande zal betekenen dat in het geval de ondernemer wist of zich ervan bewust had moeten zijn dat door één of meer gebreken in zijn verzoek om aanpassing ten voordele of in zijn mededeling tot aanpassing de te betalen belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager wordt vastgesteld dan de werkelijk te betalen belasting, zowel in absoluut als in relatief opzicht, er niet wordt voldaan aan de verplichting tot het doen van het vereiste verzoek om aanpassing ten voordele dan wel de vereiste mededeling tot aanpassing. In voormelde gevallen is bij direct aanpassen dus ook omkering (en de verzwaring) van de bewijslast mogelijk (bij de later op te leggen naheffingsaanslag). Vanuit de visie dat direct aanpassen een verlengd heffingsproces gedurende de vijfjaarstermijn met zich brengt, meent het kabinet dat de voorgestelde uitbreiding van deze bewijsrechtelijke sanctiemogelijkheid passend is.

Het voorgestelde artikel 39i, zesde lid, Wet OB 1968 ziet bijvoorbeeld op de situatie dat de ingediende aangifte omzetbelasting heeft geleid tot de juiste voldoening van de te betalen bedrag aan omzetbelasting (de juiste heffing van belasting) en vervolgens door de ondernemer een bewust onjuist verzoek om aanpassing ten voordele wordt ingediend. In dit geval zou geen omkering van de bewijslast toegepast kunnen worden als gevolg van het niet doen van de vereiste aangifte, maar mogelijk wel als gevolg van het niet doen van het vereiste verzoek om aanpassing ten voordele. Voorts kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat het de inspecteur niet lukt om aannemelijk te maken dat de vereiste aangifte niet is gedaan, maar hij wel slaagt in zijn bewijslast ten aanzien van het niet doen van het vereiste verzoek om aanpassing ten voordele of het niet doen van de vereiste mededeling tot aanpassing. Ook in deze gevallen kan dus de omkering (en verzwaring) van de bewijslast bij de uiteindelijke naheffingsaanslag worden toegepast.

Het voorgestelde artikel 39i, zevende lid en achtste lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39i, zevende en achtste lid, Wet OB 1968 worden aanvullende bestraffingsmogelijkheden geregeld.

Via het voorgestelde artikel 39i, zevende lid, Wet OB 1968 wordt een nieuwe vergrijpboete geïntroduceerd. Dit vindt plaats door artikel 67f AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren ten aanzien van de situatie dat het aan opzet of grove schuld van de ondernemer is te wijten dat wegens een verzoek om aanpassing ten voordele te weinig belasting is betaald. Met ‘te weinig betaald’ wordt gelijkgesteld het geval waarin ten onrechte of tot een te hoog bedrag een teruggaaf van belasting is verleend.

Voorts wordt met het voorgestelde artikel 39i, achtste lid, Wet OB 1968 een uitbreiding van de strafbare feiten van de artikelen 69 en 69a AWR voorgesteld. De artikelen 69 en 69a AWR zijn onderdeel van het fiscale strafrecht. Hiertoe wordt via het voorgestelde artikel 39i, achtste lid, Wet OB 1968 geregeld dat voor de toepassing van de bepalingen van hoofdstuk IX van de AWR onder aangifte ook een verzoek om aanpassing ten voordele of een mededeling tot aanpassing wordt verstaan. Voorts dient onder 'de belasting welke op aangifte moet worden voldaan' ook 'het voldoen van de te betalen belasting overeenkomstig een mededeling tot aanpassing' te worden verstaan. Wederom vanuit de visie dat direct aanpassen een verlengd heffingsproces gedurende de vijfjaarstermijn met zich brengt, meent het kabinet dat de voorgestelde aanvullende bestraffingsmogelijkheden passend zijn.

Artikel 39j

1. De bepalingen van hoofdstuk V, afdeling 1a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn van overeenkomstige toepassing op verzoeken om aanpassing ten voordele 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 aanpassing ten voordele of een groot aantal bezwaren en verzoeken om aanpassing ten voordele 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 beslist de inspecteur door middel van één collectieve beslissing op verzoeken om aanpassing ten voordele 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. Artikel 39e, negende lid, is van overeenkomstige toepassing.

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 bezwaren en verzoeken om aanpassing ten voordele tezamen.

5. Bij ministeriële regeling kunnen voorwaarden worden gesteld met betrekking tot deelname aan massaal bezwaar.

<u>Toelichting voorgesteld artikel 39j Wet OB 1968</u>
Met het voorgestelde artikel 39j Wet OB 1968 wordt de zogenoemde massaalbezwaar*plus*procedure van artikel 9.7 Wet IB 2001 onderdeel van direct aanpassen bij de omzetbelasting. Het voorgestelde artikel 39j Wet OB 1968 komt dan ook op veel onderdelen overeen met artikel 9.7 Wet IB 2001.

Met het voorgestelde artikel 39j Wet OB 1968 wordt het mogelijk om een aanwijzing massaal bezwaar te geven bij een groot aantal verzoeken om aanpassing ten voordele waarbij de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag van belang is voor de beslissing op die verzoeken. Hiermee wordt voorkomen dat een groot aantal gedane verzoeken om aanpassing ten voordele eerst door de inspecteur als bezwaar moeten worden aangemerkt. Deze aanvullende stappen leveren voornamelijk een administratieve belasting voor de Belastingdienst op, zonder dat het voor betrokken ondernemers een toegevoegde waarde heeft. Gezien de doelstelling van direct aanpassen om te deformaliseren en te dejuridiseren, wordt deze voorgestelde administratieve verlichting passend en wenselijk geacht.

Het voorgestelde artikel 39j, eerste lid, Wet OB 1968

De basis voor de massaalbezwaarplusprocedure wordt geregeld via het voorgestelde artikel 39j, eerste lid, Wet OB 1968. Op grond van het voorgestelde artikel 39j, eerste lid, Wet OB 1968 zijn de bepalingen van hoofdstuk V, afdeling 1a, AWR van overeenkomstige toepassing op verzoeken om aanpassing ten voordele waarvoor een aanwijzing massaal bezwaar is gegeven.

Met het voorgestelde artikel 39j, eerste lid, Wet OB 1968 en het daarin van overeenkomstige toepassing verklaarde hoofdstuk V, afdeling 1a, AWR zal bij de omzetbelasting een massaalbezwaar(plus)procedure mogelijk zijn voor alleen een groot aantal bezwaren, voor alleen een groot aantal verzoeken om aanpassing ten voordele of voor een groot aantal bezwaren en verzoeken om aanpassing ten voordele tezamen.

Net als bij de invoering van de mogelijkheid tot aanwijzing van een massaalbezwaarprocedure in de AWR,[65] is 'een groot aantal' geen bepalend criterium. Doorslaggevend is nog steeds dat er een breed maatschappelijk belang bestaat bij de beantwoording van een bepaalde rechtsvraag. Deze rechtsvraag wordt, al dan niet met bijbehorende vragen, in de aanwijzing massaal bezwaar geformuleerd zodat deze duidelijk en kenbaar is. Een belangrijke voorwaarde blijft dat de bezwaren en de verzoeken om aanpassing ten voordele zien op eenzelfde rechtsvraag.

Het voorgestelde artikel 39j, tweede lid, Wet OB 1968
Het voorgestelde artikel 39j, tweede lid, Wet OB 1968 ziet onder andere op de samenloopmogelijkheid dat met betrekking tot eenzelfde (achterliggende) rechtsvraag gelijktijdig bezwaarprocedures lopen en verzoeken om aanpassing ten voordele worden gedaan. Artikel 25c, tweede lid, AWR biedt alleen de mogelijkheid om een aanwijzing massaal bezwaar te geven bij een groot aantal bezwaarschriften. Om voornoemde samenloopmogelijkheid duidelijk te ondervangen wordt met het voorgestelde artikel 39j, tweede lid, Wet OB 1968 geregeld dat in afwijking van artikel 25c, tweede lid, AWR de Minister van Financiën ook een aanwijzing massaal bezwaar kan geven voor de beslissing op een groot aantal verzoeken om aanpassing ten voordele of een groot aantal bezwaren en verzoeken om aanpassing ten voordele tezamen met betrekking tot de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag.

Het voorgestelde artikel 39j, derde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39j, derde lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat in afwijking van artikel 25e AWR de inspecteur beslist door middel van één collectieve beslissing op verzoeken om aanpassing ten voordele waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt.

De Belastingdienst maakt de collectieve beslissing bekend door plaatsing ervan in de Staatscourant. Naast dit formele vereiste van bekendmaking, dient de Belastingdienst via de eigen communicatiekanalen, zoals op de website van de Belastingdienst, ondernemers te attenderen op de collectieve beslissing.
De collectieve beslissing is geen voor bezwaar vatbare beschikking. Dit betekent dat tegen de collectieve beslissing zelf geen bezwaar en vervolgens beroep openstaat. Het blijft wel mogelijk om na afronding van een massaalbezwaarplusprocedure een beroep te doen op de bevoegdheid van de inspecteur tot aanpassing ten voordele. Vanzelfsprekend zal de inspecteur hierbij toetsen of wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor het kunnen toepassen van een aanpassing ten voordele.

Met de laatste zin van het voorgestelde artikel 39j, derde lid, Wet OB 1968 wordt artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 van overeenkomstige toepassing verklaard. Kortheidshalve wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 dat mutatis

[65] Kamerstukken II 2015/16, 34305, nr. 3.

mutandis ook geldt bij de situatie van het voorgestelde artikel 39j, derde lid, Wet OB 1968. Wel geldt in afwijking van de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 39e, negende lid, Wet OB 1968 dat ingeval de ondernemer een verzoek om aanpassing ten voordele indient bij de inspecteur gedurende een massaalbezwaarplusprocedure met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak, de inspecteur dat verzoek om aanpassing ten voordele afzonderlijk in behandeling zal nemen voor zover het ziet op een andere rechtsvraag. Een dergelijk verzoek om aanpassing ten voordele kan namelijk niet deel uitmaken van de massaalbezwaarplusprocedure.[66]

Na afronding van de massaalbezwaarplusprocedure geldt dat de inspecteur bij een verzoek om aanpassing ten voordele met betrekking tot de heffing over hetzelfde tijdvak kan vereisen dat de ondernemer nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden vermeldt. Aan dit vereiste zal in deze situatie vaker kunnen worden voldaan omdat de massaalbezwaarplusprocedure beperkt is tot de betreffende rechtsvraag. Voorts kunnen dergelijke feiten of omstandigheden nodig zijn om te komen tot een juiste heffing van belasting in de situatie dat de inspecteur in de massaalbezwaarplusprocedure geheel of gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld.[67] Dergelijke feiten of omstandigheden kunnen ook door de inspecteur worden opgevraagd voordat hij tot vermindering van de heffing overgaat. Wel blijft de inspecteur hierbij gehouden aan de termijn van zes maanden na de kennisgeving van de collectieve beslissing waarbinnen vermindering van de heffing dient plaats te vinden.

Het voorgestelde artikel 39j, vierde lid, Wet OB 1968
Met het voorgestelde artikel 39j, vierde lid, Wet OB 1968 wordt geregeld dat de inspecteur in afwijking van artikel 25e AWR en het voorgestelde artikel 39j, derde lid, Wet OB 1968 door middel van één gezamenlijke collectieve beslissing en collectieve uitspraak beslist ingeval een aanwijzing massaal bezwaar is gegeven voor de beslissing op een groot aantal bezwaren en verzoeken om aanpassing ten voordele tezamen.

Het voorgestelde artikel 39j, vijfde lid, Wet OB 1968
Via het voorgestelde artikel 39j, vijfde lid, Wet OB 1968 wordt een wettelijke delegatiegrondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling aanvullende voorwaarden te kunnen stellen met betrekking tot de deelname aan de massaalbezwaarplusprocedure. Deze voorgestelde wettelijke delegatiegrondslag heeft als doel om nader te regelen op welke laagdrempelige wijze een ondernemer kan deelnemen aan de massaalbezwaarplusprocedure en de Belastingdienst deze deelname eenvoudig kan administreren. Hierbij zijn deformalisering, dejuridisering en vermindering van administratieve lasten de belangrijkste uitgangspunten.

Een nog te onderzoeken (technische) mogelijkheid hierbij kan zijn dat het voor de ondernemer mogelijk wordt gemaakt om digitaal door te geven dat hij wenst deel te nemen aan een gestarte massaalbezwaarplusprocedure.

ARTIKEL II

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

In artikel 2, tweede lid, onderdeel c, wordt ‘vastgestelde beschikking’ vervangen door ‘verstrekt bericht, vastgestelde beschikking’.

Toelichting voorgesteld artikel II (artikel 2 van de Invorderingswet 1990)

[66] Artikel 25f AWR.
[67] Artikel 25e, vierde lid, AWR.

Bij direct aanpassen staat modernisering en vereenvoudiging via deformalisering en dejuridisering centraal. Wegens deze doelstellingen zullen er minder voor bezwaar vatbare beschikkingen bij de omzetbelasting worden vastgesteld. Toegekende verminderingen van de voldoening, naheffingsaanslagen of teruggaven worden gecommuniceerd via een bericht van de inspecteur aan de ondernemer. Dit bericht dient de ontvanger te kunnen gebruiken als titel om het betreffende bedrag uit te kunnen betalen. Om deze reden wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) geregeld dat een bericht voor de toepassing van de IW 1990 geldt als een belastingaanslag.

ARTIKEL III

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, met dien verstande dat deze wet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot tijdvakken die beginnen op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet.

Toelichting voorgesteld artikel III (inwerkingtreding en overgangsrecht)

Het voorgestelde artikel III regelt de inwerkingtreding van deze wet. Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, met dien verstande dat deze wet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot tijdvakken die beginnen op of na de datum van inwerkingtreding van deze wet. Deze wet is dus niet van toepassing op tijdvakken die hun oorsprong vinden vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet.

ARTIKEL IV

Deze wet wordt aangehaald als: Wet direct aanpassen bij de omzetbelasting.

Toelichting voorgesteld artikel IV

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

[Evaluatiebepaling wordt in de volgende versie na de internetconsultatie toegevoegd.]