

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

## Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

## Ons kenmerk

DB 2013/295U

## Uw brief (kenmerk)

## Bijlagen

Datum 2 september 2013

Betreft Nader rapport betreffende het voorstel van wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronische berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 14 maart 2013, no.13.000485, machtigde Hare Majesteit Koningin Beatrix de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 23 mei 2013, nr. W06.13.0061/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

### 1. Algemeen

Het kabinet is verheugd dat de Afdeling onderschrijft dat de massale processen bij de Belastingdienst gevolgen kunnen of zelfs moeten hebben voor het heffingssysteem. Het voorstel beoogt reeds in gang gezette ontwikkelingen bij de Belastingdienst van een solide wettelijke basis te voorzien en andere gewenste ontwikkelingen te bevorderen. Bij dit laatste kan gedacht worden aan de wens om de belastingheffing meer in de actualiteit af te wikkelen en aan eenvoudig herzien via een webportaal. Tegelijkertijd belichaamt het voorstel de ambities van het kabinet met betrekking tot digitalisering van het verkeer tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Beide doelstellingen zijn nauw met elkaar verweven en versterken elkaar. Zoals de memorie van toelichting vermeldt, heeft het kabinet daarom de voorstellen met betrekking tot het elektronische berichtenverkeer en het nieuwe heffingssysteem in één wetsvoorstel opgenomen. Het is daarbij de bedoeling, zoals de Afdeling ook suggereert, dat inwerkingtreding van het nieuwe heffingssysteem en de invoering van digitale domeinen voor alle belastingplichtigen samenvallen.

De uitvoerbaarheid van het fiscale stelsel staat bij het kabinet voorop. Het kabinet zet onverminderd in op vereenvoudiging van het materiële fiscale stelsel. De realisatie daarvan is een langdurig, complex en weerbarstig proces. Dit is voor het kabinet geen reden om af te zien van vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst of om deze vereenvoudiging uit te

stellen. Bij elk materieel fiscaal stelsel maakt een eenvoudig heffingssysteem het voor de belastingplichtige gemakkelijker om zijn verplichtingen jegens de Belastingdienst na te komen. Bovendien hebben de voorgestelde maatregelen eigenstandig belang, namelijk reeds in gang gezette ontwikkelingen bij de Belastingdienst van een solide wettelijke basis voorzien en andere gewenste ontwikkelingen bevorderen. Het kabinet acht het dan ook niet juist om de thans voorgestelde maatregelen als symptoombestrijding te kwalificeren. Het adagium 'het ene doen en het andere niet nalaten' is in deze meer passend.

Het kabinet heeft meerdere alternatieven voor een nieuw heffingssysteem voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting afgewogen. Van deze afweging is in de memorie van toelichting verslag gedaan. Eén van die alternatieven is heffing van de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting bij wege van voldoening op aangifte. Het kabinet heeft dit alternatief verworpen. De memorie van toelichting merkt daarover op dat voor bijvoorbeeld de heffing van inkomstenbelasting als aangiftebelasting *ten minste* vereist is dat digitale domeinen beschikbaar zijn en dat de aangifte (nagenoeg) geheel kan worden voorgevuld. Naast deze meer processuele voorwaarden worden meer wezenlijke kenmerken van een aangiftebelasting genoemd zoals de verplichting om op aangifte te betalen en de niet aan wettelijke voorwaarden gebonden bevoegdheid van de Belastingdienst om na te heffen. Met name deze kenmerken zijn voor het kabinet (te) bezwaarlijk en het voorstel bevat dan ook geen stappen in die richting. De weging van de bezwaren kan vanzelfsprekend in de loop van de tijd veranderen. Op dit moment en voor de voorzienbare toekomst is het voorgestelde heffingssysteem voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting echter de beoogde eindsituatie.

## 2. Doelstellingen van het voorstel en realisatie ervan

Het voorstel voor een nieuw heffingssysteem beoogt meer rechtszekerheid aan goedwillenden te bieden, in een eenvoudige en eenduidige procedure voor het doorgeven van informatie te voorzien en een hardere aanpak van kwaadwillenden te bewerkstelligen. Voor de Belastingdienst draagt het nieuwe heffingssysteem bij aan een actuele, efficiënte en soepele uitvoering van de massale processen. Het kabinet zet de doelstellingen gaarne in het juiste verband.

### 2.1. Verminderen nihil-aanslagen

Voorheen vond controle op de aangiften veelal plaats gedurende een langere periode na de ontvangst daarvan. Om belastingplichtigen tegemoet te komen, in het bijzonder belastingplichtigen bij wie de aangifte tot een teruggaaf leidde, is de Belastingdienst overgegaan tot het massaal vaststellen van voorlopige aanslagen na de aangifte. Omdat het aantal aangiften dat juist is of in ieder geval na controle niet tot nader onderzoek leidt hoog is, heeft dit eveneens tot het vaststellen van massale aantallen nihil-aanslagen geleid. De Belastingdienst is echter al langere tijd bezig met het naar voren halen van de controle op de aangiften. Als een aangifte gecontroleerd is en er geen aanwijzingen voor de onjuistheid of onvolledigheid zijn, is het niet meer dan fair jegens de belastingplichtige dat de Belastingdienst direct de aanslag vaststelt.

Het voorstel houdt dan ook in dat de inspecteur voortaan aan eenieder in beginsel binnen 3 maanden, doch uiterlijk binnen 15 maanden na de ontvangst van de aangifte de aanslag oplegt. Dit is een fundamentele wijziging. Met het opleggen van de aanslag wikkelt de Belastingdienst de belastingheffing over een tijdvak definitief af, terwijl de voorlopige aanslag die nu op de aangifte volgt altijd kan worden bijgesteld. Nu en straks kan op deze definitieve afwikkeling uitsluitend inbreuk worden gemaakt door navordering. Naar de mening van het kabinet leidt het bij navordering voorgestelde criterium 'wist of behoorde te weten' niet tot een aantasting van de rechtszekerheid die belastingplichtigen aan de aanslag kunnen ontnemen, alleen al niet omdat dit criterium uitsluitend belastingplichtigen treft die redelijkerwijs niet mochten uitgaan van de juistheid van de aanslag.

Het is juist dat de Belastingdienst ook zonder wetswijziging de aanslag sneller kan vaststellen. De memorie van toelichting noemt in dat verband uitdrukkelijk de proef die de Belastingdienst in 2012 is begonnen om een versnelling aan te brengen in het aanslagproces. De wet regelt echter de maximale termijn voor het vaststellen van de aanslag. In het voorstel wordt deze termijn teruggebracht van 3 jaar na afloop van het belastingtijdvak naar 15 maanden na de aangifte. De wet garandeert daarmee dat alle belastingplichtigen sneller de aanslag ontvangen en dwingt daarmee een andere werkwijze van de Belastingdienst af. De impact van de voorgestelde bekorting van de aanslagtermijn is daarom groot. Zoals al gezegd brengt de Belastingdienst voor de *meeste* belastingplichtigen het vaststellen van de aanslag terug van een jaar tot anderhalf jaar tot 3 maanden na de aangifte. Alle belastingplichtigen krijgen dus eerder rechtszekerheid. De meeste belastingplichtigen krijgen bovendien eerder rechtszekerheid dan in het door de Afdeling aangehaalde alternatief waarin door tijdsverloop een voorlopige aanslag definitief wordt.

## 2.2. Uitbreiding herzieningsregeling tot definitieve aanslagen; inperking ambtshalve vermindering

Het kabinet meent dat het belastingrecht in een aantal opzichten verschilt van het bestuursrecht in het algemeen. Deze verschillen gaan verder dan het ontbreken van derde-belanghebbenden en van discretionaire beslissingsbevoegdheid bij de inspecteur. De Afdeling noemt zelf de massaliteit van het proces en haalt aan dat slechts bij een relatief klein percentage, circa 10%, van de huidige bezwaarschriften sprake is van een geschil. Het meest cruciale verschil is wellicht dat met het vaststellen van de belastingschuld langere tijd gemoeid is. In ieder geval lopende het belastingtijdvak – voor de inkomstenbelasting een kalenderjaar – is de voor de heffing relevante informatie nog incompleet en onzeker. Pas gaandeweg komt die informatie vast te staan. Het belastingrecht moet voorzien in een procedure die bij deze 'eigenaardigheden' aansluit.

Het kabinet roept in herinnering dat tot 2010 een belastingplichtige uitsluitend binnen 6 weken na de voorlopige aanslag inkomstenbelasting wijzigingen kon doorgeven door bezwaar te maken. Als er zich na deze periode wijzigingen voordeden, was de belastingplichtige weliswaar gehouden deze te melden, maar het was aan de inspecteur om al dan niet iets met de melding te doen. Zoals de Afdeling terecht opmerkt was deze melding immers zelfs geen verzoek om ambtshalve vermindering. De invoering van herziening bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting heeft deze situatie radicaal veranderd en naar de mening van

het kabinet voor belastingplichtigen aanzienlijk verbeterd. Sinds 2010 is de melding een verzoek om herziening en moet de inspecteur daarop beslissen, waarbij de belastingplichtige bij afwijzing rechtsmiddelen tot zijn beschikking staan. De Belastingdienst betracht in de uitvoering de grootst mogelijke zorgvuldigheid. Het kabinet kan de suggestie van de Afdeling dat de inspecteur verzoeken om herziening van een voorlopige aanslag toewijst omdat de aanslag nog volgt, derhalve ook niet plaatsen.

Na afloop van het belastingtijdvak moet een belastingplichtige duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een juiste aangifte doen. Het kabinet houdt onverkort aan de aangifteverplichting vast. Tegelijkertijd sluit het kabinet niet de ogen voor het feit dat belastingplichtigen zich bij de aangifte kunnen vergissen. Het kunnen doen van een verzoek om herziening na de aangifte is dan ook niet meer, maar zeker niet minder dan het invoeren van een wettelijke procedure om deze onvolkomenheden alsnog door te geven, zodat de belastingheffing wordt gebaseerd op de juiste informatie. De wijziging kan eenvoudig via een webportal worden doorgegeven. De bezwaarprocedure blijft gereserveerd voor geschillen en dient niet voor het herstel van omissies.

De Belastingdienst kan een nadere (hogere) voorlopige aanslag vaststellen. De aanslag kan uitsluitend op verzoek van de belastingplichtige en niet uit eigen beweging door de Belastingdienst worden herzien. Het kabinet meent dat zeggen dat de aanslag straks een voorlopige aanslag is die pas na afloop van de herzieningstermijn (automatisch) definitief wordt, het verschil tussen de voorlopige aanslag en de aanslag miskent. Dit neemt niet weg dat het kabinet uiteraard gevoelig is voor de opmerking van de Afdeling dat herziening mogelijk kan leiden tot erosie van de aangifteverplichting. Voor zover de belastingplichtige een opzettelijk onjuiste aangifte doet, loopt hij het risico op een vergrijpboete (artikel 67d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Het kabinet vermoedt dan ook dat de Afdeling doelt op de qua uitkomst vergelijkbare situatie waarin de kwaadwillende belastingplichtige, wellicht juist om de vergrijpboete te ontlopen, een juiste aangifte doet gevolgd door een opzettelijk onjuist verzoek om herziening. Het kabinet zal daarom in het bredere kader van anti-fraudemaatregelen overwegen ook op opzettelijk onjuiste herzieningsverzoeken een vergrijpboete te stellen. Mede om de aangifteverplichting verder te benadrukken is het voorstel van wet aangepast. Voorgesteld wordt nu om de toepassing van de dwangsomregeling uit te sluiten.

Het kabinet is het verder met de Afdeling eens dat het invoeren van het nova-criterium bij ambtshalve vermindering belastingplichtigen dwingt zo veel mogelijk – of eigenlijk: waar mogelijk – van herziening gebruik te maken. Dit is ook de bedoeling. Het kabinet stelt het nova-criterium, dat overigens ontleend is aan de Algemene wet bestuursrecht, niet voor omdat de ambtshalve vermindering nu al dan niet naar behoren functioneert, maar omdat ook van belastingplichtige mag worden verwacht dat hij bijdraagt aan een snellere definitieve vaststelling van de belastingschuld.

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de toelichting aangepast. Daarin wordt nu ingegaan op de mogelijkheid van interne compensatie. Tevens zijn de gevolgen van wijziging van de rechtspraak verduidelijkt en is opgenomen dat de 5-jaarstermijn bij ambtshalve vermindering vooralsnog gehandhaafd blijft.

### 2.3. Uitbreiding navordering

Directie Directe Belastingen

Voor wat betreft de navorderingsbevoegdheid stelt het kabinet een duidelijk onderscheid voor tussen goedwillende en kwaadwillende belastingplichtigen. Voor goedwillende belastingplichtigen wordt de navorderingstermijn aanzienlijk bekort, voor kwaadwillende belastingplichtigen wordt de navorderingstermijn aanzienlijk verlengd.

Ons kenmerk  
DB2013/295U

Voor wat betreft de navorderingsvoorwaarden wijst het kabinet erop dat het criterium 'wist of behoorde te weten' niet nieuw is. Artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR kent sinds 2010 de bevoegdheid tot navordering bij een redelijkerwijs kenbare fout. Het voornaamste verschil met wist of behoren te weten is dat bij dit criterium geen fout vereist is. Bovendien is sinds het arrest van de Hoge Raad van 7 december 2007, LJN BA9393, van verscheidene kanten voor invoering van dit criterium gepleit.<sup>1</sup> Kern van het criterium is dat navordering mogelijk moet zijn bij belastingplichtigen die wisten of behoorden te weten dat de aanslag onjuist, dat wil zeggen: te laag, is vastgesteld of dat een aanslag ten onrechte achterwege is gebleven. Deze belastingplichtigen hebben geen te rechtvaardigen vertrouwen dat met de aanslagregeling de belastingheffing is afgewikkeld. Zij behoren niet beschermd te worden ten koste van belastingplichtigen bij wie de aanslag en de belastingschuld wel overeenstemmen. Overigens kunnen deze belastingplichtigen navordering vermijden door tijdig een verzoek om herziening van de aanslag te doen.

Het kabinet geeft toe dat de invulling van het criterium 'wist of behoorde te weten' nog niet uitgekristalliseerd is. Deze invulling is echter niet uitsluitend aan de Belastingdienst. Ook belastingplichtigen, de wetenschap en de rechterlijke macht zullen naar verwachting daaraan bijdragen. Het kabinet hecht er verder aan om onderscheid te maken tussen rechtsonzekerheid als gevolg van een wetswijziging en de rechtszekerheid die het voorgestelde systeem als zodanig biedt. De eerstbedoelde rechtsonzekerheid is onvermijdelijk, maar van tijdelijke aard. De focus moet dan ook liggen op het tweede. Met bekorting van de navorderingstermijn voor goedwillenden tot een termijn die, afgezien van de termijn voor het doen van aangifte, gelijk is aan de huidige wettelijke aanslagtermijn, verbetert het voorstel de rechtszekerheid inherent.

Tot slot vraagt de Afdeling zich af waarop de navorderingstermijn van 12 jaar bij kwade trouw gebaseerd is. Deze termijn is evenals de huidige verlengde navorderingstermijn in buitenslandssituaties gebaseerd op de termijn waarbinnen vervolging voor belastingfraude mogelijk is (artikel 70 van het Wetboek van Strafrecht). Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad is kwade trouw het opzettelijk verstrekken van onjuiste inlichtingen of het opzettelijk onthouden van de juiste inlichtingen. Het onderscheid tussen kwade trouw en geen kwade trouw lijkt het kabinet voldoende duidelijk.

### 3. Ambtshalve vermindering

Naar aanleiding van het advies is het voorstel van wet aangepast.

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld WFR 2008/825, FED 2010/82 en de Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 225

4. Heffing van vennootschapsbelasting

Directie Directe Belastingen

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat het kabinet tijdig – dat wil zeggen voor inwerkingtreding van dit voorstel – voor de heffing van vennootschapsbelasting een afzonderlijk wetsvoorstel zal indienen, waarin het heffingssysteem geregeld wordt. De vormgeving daarvan hangt mede af van de uitkomsten van de consultatie die wordt gehouden. Een bekorting van de aanslagtermijn tot 15 maanden na de aangifte ligt in ieder geval niet voor de hand.

Ons kenmerk  
DB2013/295U

5. Navordering bij massale verstoringen

Naar aanleiding van het advies is het voorstel van wet aangepast.

6. Onmiddellijke werking

In de memorie van toelichting is aangegeven dat het kabinet ernaar streeft om het nieuwe heffingssysteem in werking te laten treden voor aanslagen en voorlopige aanslagen met betrekking tot tijdvakken die aanvangen op of met ingang van 1 januari 2015 en tijdstippen die zijn gelegen op of na 1 januari 2015. Voor navorderingsaanslagen treedt het voorstel direct in werking. Dit betekent inderdaad dat degenen die te kwader trouw zijn, worden geconfronteerd met een verlenging van de navorderingstermijn met 7 jaar. Het kabinet meent dat er geen enkele reden is om kwaadwillenden te ontzien. Wel biedt het kabinet hen de gelegenheid om voor inwerkingtreding van het voorstel alsnog schoon schip te maken. Belastingplichtigen hebben het daarmee zelf in de hand of zij door de verlengde navorderingstermijn geraakt worden.

De Afdeling lijkt verder te veronderstellen dat er een verband bestaat tussen de navorderingsbevoegdheid en de termijn van de bewaarplicht. Dit is niet juist. Artikel 52 van de AWR verplicht – kort gezegd – ondernemers om een administratie bij te houden. Deze administratie moet een aantal jaar, op dit moment 7 jaar, bewaard worden. De bewaarplicht waarborgt dat de Belastingdienst zich bij een controle een redelijk beeld kan vormen van de nakoming van de fiscale verplichtingen door de ondernemer. Voor de beeldvorming is van belang dat meerdere jaren met elkaar vergeleken kunnen worden. De navorderingsbevoegdheid staat daar los van. Ook nu is de navorderingstermijn in buitenslandssituaties langer dan de termijn van de bewaarplicht. Niet-ondernemers hebben zelfs helemaal geen administratie- en bewaarplicht, terwijl ook bij hen zonder meer kan worden nagevorderd.

Het kabinet benadrukt dat de navorderingstermijn van 12 jaar geldt bij kwade trouw. Het gaat om belastingplichtigen die opzettelijk de inspecteur onjuiste informatie verstrekken of juiste informatie onthouden. Zij worden dan ook niet door navordering 'overvallen'. Los daarvan ziet het kabinet niet in dat het verschil tussen de termijnen van de bewaarplicht en voor navordering het verweer tegen een navorderingsaanslag onmogelijk zou maken. Bij navordering rust de bewijslast op de inspecteur. Het ontbreken van de administratie na de bewaartermijn zal dan ook in de eerste plaats gevolg kunnen hebben voor de bewijspositie van de inspecteur. Daarnaast geldt in het belastingrecht de vrije bewijsleer. De belastingplichtige kan zich derhalve met meerdere middelen en in ieder geval met veel meer dan de administratie verweren tegen een navorderingsaanslag.

Bovendien schrijft de wet uitsluitend een termijn voor waarbinnen de administratie bewaard *moet* worden. Het staat een ieder – administratieplichtig of niet – vrij om naar zijn mening voor de belastingheffing relevante stukken gedurende een langere periode te bewaren.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB2013/295U

Voor goedwillenden wordt de navorderingstermijn bij inwerkingtreding van het voorstel in één klap teruggebracht van 5 jaar na het einde van het belastingtijdvak naar 3 jaar na de aangifte. De Afdeling merkt terecht op dat dan tevens de nieuwe navorderingsvoorwaarden direct gelden. Degenen die wisten of behoorden te weten dat de aanslag niet overstemt met de belastingschuld of dat een aanslag ten onrechte achterwege is gebleven, worden dus niet beschermd tegen navordering. Het kabinet meent dat dit alleszins aanvaardbaar is, zodat de balans in het voorstel gehandhaafd blijft.

#### 7. Redactionele kanttekeningen

Aan de redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is gevolg gegeven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën

mr. drs. F.H. Weekers