

Vergaderjaar 2012–2013

**33 714**

## **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 elektronisch berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

**Blz.**

#### **ALGEMEEN**

- I. Inleiding
  1. Het wetsvoorstel
    - 1.1. Beknopte inhoud van het wetsvoorstel
    - 1.2. achtergrond van het wetsvoorstel
- II. Herziening bij aanslagen
  2. Naar een nieuw heffingssysteem
    - 2.1. Het huidige heffingssysteem
    - 2.2. Analyse van het huidige heffingssysteem
    - 2.3. Eerdere stappen
    - 2.4. Een nieuw heffingssysteem
  3. Het nieuwe heffingssysteem op hoofdlijnen
    - 3.1. Aansluiten bij het doen van aangifte
    - 3.2. Termijn voor de aanslag en herziening
    - 3.3. Opschorting van de termijnen
    - 3.4. Geschil en rechtsbescherming
    - 3.5. Invordering
  4. Navordering en ambtshalve vermindering
    - 4.1. Navordering bij nieuw feit
    - 4.2. Navordering bij kwade trouw
    - 4.3. Navordering bij massale verstoringen
    - 4.4. Ambtshalve vermindering
  5. Alternatieven?
    - 5.1. Alleen invoeren van digitale domeinen
    - 5.2. Vaststaan belastingschuld door tijdsverloop
    - 5.3. De inkomstenbelasting als aangiftebelasting
  6. Internetconsultatie
    - 6.1. De aanslag kan alleen op verzoek van de belastingplichtige worden herzien
    - 6.2. Het herzieningsregime blijft van toepassing bij niet betalen
    - 6.3. Beperking van de mogelijkheid tot opschorting van termijnen
    - 6.4. Rechtsbescherming bij afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering

- 6.5. Vastlegging van de voortvarendheidseis
  - 7. Overige ontwikkelingen
    - 7.1. Naar een informelere bezwaarprocedure
    - 7.2. De vennootschapsbelasting als aangiftebelasting?
    - 7.3. Belastingen van decentrale overheden
    - 7.4. Bekendmaking uitkomsten onderzoeken
  - 8. Tijdelijke verruiming inkeerregeling
  - III. Elektronisch berichtenverkeer
    - 9. Elektronisch berichtenverkeer
      - 9.1. Van papier naar digitaal
      - 9.2. Ingroei
      - 9.3. Ondersteuning bij berichtenverkeer
      - 9.4. Kapstokbepalingen
  - IV. Overige aspecten
    - 10. Budgettaire aspecten
    - 11. EU-aspecten
    - 12. Uitvoeringskosten Belastingdienst
    - 13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger
- ARTIKELSGEWIJS

## ALGEMEEN

### I. INLEIDING

#### 1. Het wetsvoorstel

De inhoud van dit wetsvoorstel is tweërlei. Enerzijds het bieden van een gedegen grondslag voor elektronisch berichtenverkeer van en met de Belastingdienst en anderzijds het invoeren van een nieuw heffings-systeem voor aanslagbelastingen.

#### 1.1. Beknopte inhoud van het wetsvoorstel

Met de inzet van digitale communicatiemiddelen wil het kabinet komen tot eenvoudigere, eenduidigere en informelere contacten tussen belastingplichtigen enerzijds en de Belastingdienst anderzijds.<sup>1</sup> Steeds meer processen bij de Belastingdienst zijn de afgelopen jaren digitaal geworden. Het gaat dan bijvoorbeeld om de aangifte inkomstenbelasting en het doen van aanvragen en meldingen via het nieuwe toeslagen-systeem. Tot nu toe betrof de digitalisering vooral berichten van belastingplichtigen aan de Belastingdienst. De verdergaande digitalisering biedt echter ook de mogelijkheid om het berichtenverkeer van de Belastingdienst naar de belastingplichtige elektronisch te laten plaatsvinden. In dit wetsvoorstel wordt de grondslag gecreëerd voor het elektronische berichtenverkeer. Daarbij is het streven om het berichtenverkeer tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst op langere termijn uitsluitend nog langs elektronische weg te laten plaatsvinden.

Het elektronische berichtenverkeer biedt de basis voor een efficiëntere wijze van communiceren. Zonder aanpassing van het formele recht zouden de kansen die aan het elektronische berichtenverkeer verbonden zijn echter niet benut worden. Dit geldt in het bijzonder voor de massale processen bij de inkomstenbelasting. Het kabinet wil in ieder geval af van de grote aantallen nihil-aanslagen aan het einde van het proces van het vaststellen van de belastingschuld. Daarnaast wil het kabinet een ruimer en sterk vereenvoudigd kader scheppen voor het doorgeven van wijzigingen zowel na de aangifte als naar aanleiding van de aanslag. Daarnaast beoogt het kabinet de rechtszekerheid te verbeteren voor

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1.

goedwillende belastingplichtigen. Rechtszekerheid is gediend met korte(re) termijnen voor het definitief worden van de belastingschuld. Rechtszekerheid bestaat ook uit duidelijkheid. Het kabinet vindt dan ook dat belastingplichtigen naar aanleiding van hun aangifte altijd en in beginsel binnen enkele maanden een aanslag moeten ontvangen. Met kortere termijnen wordt bovendien een belangrijke impuls gegeven aan de wens om te werken in de actualiteit. Voor degenen die hun fiscale verplichtingen onvoldoende nauw nemen wil het kabinet de bevoegdheden van de Belastingdienst daarentegen juist verruimen.

De mogelijkheid om de vaststelling van de belastingschuld voor te leggen in bezwaar – en in beroep – is voor het kabinet een gegarandeerd recht. De meeste aanpassingen van de belastingschuld leiden echter niet tot een geschil. Tot op heden kunnen kleine vergissingen en onvolkomenheden slechts door bezwaar in te dienen, worden geredresseerd. Juist om de bezwaarprocedure optimaal te laten functioneren, is van belang dat deze beperkt wordt tot gevallen waarin een echt geschil bestaat en dat de bezwaarprocedure op het geëigende moment openstaat.

Over de voorstellen voor een nieuw heffingssysteem heeft een internetconsultatie plaatsgevonden. Vanwege de nauwe samenhang heeft het kabinet besloten deze voorstellen en de voorstellen rondom het elektronische berichtenverkeer in één wetsvoorstel op te nemen.<sup>2</sup>

## 1.2. Achtergrond van het wetsvoorstel

Vrijwel alle burgers en bedrijven hebben te maken met de Belastingdienst. In 2011 heeft de Belastingdienst meer dan 11 miljoen aangiften inkomstenbelasting ontvangen. Het vaststellen van de belastingschuld is en wordt steeds verdergaand geautomatiseerd. Daardoor wordt de informatie die nodig is voor het vaststellen van aanslagen op een snelle en efficiënte wijze verwerkt. Voor belastingplichtigen betekent dit dat zij sneller zekerheid kunnen krijgen over hun fiscale positie. Door het gebruik van automatisering wordt bovendien de kans op fouten sterk verminderd. Een actuele, efficiënte en soepele uitvoering van de massale processen is een operationele doelstelling van de Belastingdienst. Een ander voordeel van automatisering is dat de capaciteit van de Belastingdienst meer ingezet kan worden voor controle en toezicht.

95% van de aangiften inkomstenbelasting wordt digitaal ingediend. De communicatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst is echter niet beperkt tot aangiften en aanslagen. Uit onderzoek blijkt dat iets meer dan de helft van de burgers lopende het jaar contact zoekt met de Belastingdienst. De meesten doen dit via de website (82%). Op ruime afstand volgt telefonisch contact (48%). Slechts 13% van de burgers schrijft een brief.<sup>3</sup> De «kanaalkeuze» illustreert de eisen die belastingplichtigen stellen aan communicatie met de Belastingdienst, namelijk op het moment waarop zij daaraan behoefte hebben, eenvoudig en snel. De Belastingdienst streeft ernaar de dienstverlening aan te bieden op de manier die belastingplichtigen past.

De primaire taak van de Belastingdienst is het heffen en innen van belastingen, naast de uitvoering van de inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen). Waar nodig bevordert de Belastingdienst door toezicht en opsporing dat belastingplichtigen hun wettelijke verplichtingen nakomen. Het vaststellen van de juiste belastingschuld op een efficiënte en soepele wijze en het rekening houden met de voorkeuren van belastingplichtigen

<sup>2</sup> Zie ook Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149.

<sup>3</sup> Fiscale Monitor 2012, te vinden op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

heeft invloed op het heffingssysteem. Voor een deel vinden de nodige ontwikkelingen plaats in de uitvoering. Als voorbeeld kan het voorinvullen van de aangifte (VIA) genoemd worden. De VIA maakt het voor belastingplichtigen eenvoudiger om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Daarnaast voorkomt het invullen van door de Belastingdienst gecontroleerde gegevens latere correcties en geschillen.

Voor andere gewenste ontwikkelingen is wetgeving noodzakelijk of ten minste bevorderlijk. Voor de toeslagen bestaat een persoonlijk internetdomein. Het kabinet wil ook belastingplichtigen in de nabije toekomst digitale persoonlijke domeinen gaan bieden waar zij hun zaken met de Belastingdienst kunnen regelen. Het verplicht gebruik van digitale domeinen vergt een solide basis in wetgeving, zoals thans wordt voorgesteld. Een ander voorbeeld van de noodzaak van wetgeving is herziening van voorlopige aanslagen. Voorheen kon een belastingplichtige tegen een voorlopige aanslag inkomstenbelasting uitsluitend – binnen 6 weken – bezwaar maken. Per 1 januari 2010 biedt herziening een kader waarbinnen de belastingplichtige eenvoudig en doorlopend tot aan de vaststelling van de aanslag een verzoek om aanpassing van een voorlopige aanslag kan doen. De ervaringen met herziening zijn positief. In dit wetsvoorstel komt het kabinet met een uitbreiding van herziening naar aanslagen alsmede verdere maatregelen die het heffingssysteem stroomlijnen en die tot gewenste ontwikkelingen aanzetten of deze ondersteunen, met name in de massale processen. Daarnaast beoogt het kabinet de rechtszekerheid te verbeteren voor goedwillende belastingplichtigen. Aan de rechtsbescherming wordt niet getornd. Belastingplichtigen die hun verplichtingen minder nauw nemen, krijgen te maken met strengere regels.

## **II. HERZIENING BIJ AANSLAGEN**

### *2. Naar een nieuw heffingssysteem*

Zoals in de Fiscale agenda is aangegeven, rechtvaardigen alleen al de ambities van het kabinet met betrekking tot digitalisering van het verkeer tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige dat de bestaande formele regelgeving rondom de belastingheffing tegen het licht gehouden wordt.<sup>4</sup> Een eenvoudig heffingssysteem, dat aansluit bij de beleving van de belastingplichtige, dat past bij een eigentijdse wijze van communiceren en dat zo min mogelijk formele beletselen kent, maakt het nakomen van verplichtingen jegens de Belastingdienst gemakkelijker. Bij een nieuw heffingssysteem zet het kabinet in op een digitale werkwijze. De huidige praktijk is daarnaast het uitgangspunt. Reeds in gang gezette ontwikkelingen zoals de versnelde definitieve aanslag en het doen van aanvullingen op de aangifte worden bovendien van een solide wettelijk kader voorzien.

#### 2.1. Het huidige heffingssysteem

Op dit moment ontvangen veel belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting al in het lopende kalenderjaar een voorlopige aanslag. De voorlopige aanslag kan een te betalen bedrag inhouden of een voorlopige teruggaaf zijn. Belastingplichtigen kunnen de voorlopige aanslag herzien tot de dagtekening van de aanslag. De Belastingdienst kan tot de aanslag nadere voorlopige aanslagen vaststellen, die leiden tot een hoger of lager te betalen bedrag of een lager of hoger terug te ontvangen bedrag.

---

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, blz. 46.

Vlak na het einde van het belastingtijdvak worden belastingplichtigen uitgenodigd tot het doen van aangifte. In de uitnodiging wordt voor het doen van aangifte een termijn gesteld. Voor de inkomstenbelasting moet aangifte gedaan worden vóór 1 april van het kalenderjaar dat volgt op het belastingtijdvak. Deze datum wordt bijvoorbeeld in publiekscampagnes gecommuniceerd en (b)lijkt breed bekend: 95% van de belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting doet voor deze datum aangifte. Zodra de aangiften in de centrale computersystemen van de Belastingdienst zijn opgeslagen, kan de massale verwerking van start gaan. De aangiften worden via een geautomatiseerd systeem gecontroleerd en aanslagen worden vastgesteld. In 2011 ontving 99,3% van de belastingplichtigen die vóór 1 april hun aangifte inkomstenbelasting deden vóór 1 juli bericht van de Belastingdienst, nagenoeg in alle gevallen in de vorm van een (nadere) voorlopige aanslag.

Belastingdienstmedewerkers handelen aangiften die niet geautomatiseerd verwerkt worden handmatig af. Voor de heffing van inkomstenbelasting van particulieren betrof dit in 2011 361.500 aangiften. Voor de heffing van inkomstenbelasting van ondernemers waren dit er 69.500. Uiteindelijk zijn er 222.000 correcties op ontvangen aangiften inkomstenbelasting aangebracht, direct bij de (nadere) voorlopige aanslag of bij de aanslag.

De (nadere) voorlopige aanslag moet gevolgd worden door de aanslag. De wettelijke termijn voor het vaststellen van de aanslag is 3 jaar na afloop van het belastingtijdvak. Deze termijn wordt verlengd met de periode waarvoor uitstel voor het doen van aangifte is verleend. In 2012 is de Belastingdienst begonnen met een proef om een versnelling aan te brengen in het aanslagproces. Een groep van circa een half miljoen belastingplichtigen die vóór 1 april 2012 aangifte hadden gedaan, ontving vóór 1 juli van hetzelfde jaar direct een aanslag zonder een voorafgaande (nadere) voorlopige aanslag. Voor 2013 is het voornemen om deze groep uit te breiden naar 3 miljoen belastingplichtigen. De meeste belastingplichtigen ontvangen de aanslag echter nog steeds een jaar tot anderhalf jaar na de (nadere) voorlopige aanslag. Aan meer dan 11 miljoen belastingplichtigen is uiteindelijk een aanslag met een te betalen bedrag van nihil opgelegd; er resteerde dus geen te betalen bedrag meer. Tegen de aanslag kan binnen 6 weken bezwaar gemaakt worden. In 2011 zijn 342.515 bezwaarschriften voor de inkomstenbelasting ingediend, waarvan 253.645 afkomstig van particulieren en 85.310 afkomstig van ondernemers. In circa 90% van deze bezwaarschriften is geen sprake van een geschil.

Na afloop van de bezwaar- en beroepstermijn staat de belastingschuld onherroepelijk vast, behoudens navordering of ambtshalve vermindering. Voor navordering dient de inspecteur te beschikken over een nieuw feit, tenzij de belastingplichtige te kwader trouw is. De navorderingstermijn bedraagt 5 jaar na afloop van het belastingtijdvak. Ook deze termijn wordt verlengd met de periode waarvoor de belastingplichtige uitstel voor het doen van aangifte heeft gekregen. In buitenlandsituaties is de navorderingstermijn 12 jaar en voor de erfbelasting onbepaald. Daarnaast is er een aantal specifieke gevallen waarin navorderen in alle gevallen kan plaatsvinden, namelijk bij een onjuiste verrekening van een voorlopige aanslag, een voorheffing, een voorlopige teruggaaf of een voorlopige verliesverrekening, in verband met de toerekening van inkomensbestanddelen tussen partners en bij een kenbare fout. In een aantal situaties geldt een afwijkende navorderingstermijn, bijvoorbeeld bij onjuistheden in de toekenning van een heffingskorting of bij verliesverrekening. In 2011 zijn circa 45.000 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting vastgesteld.

De termijn voor ambtshalve vermindering bedraagt eveneens 5 jaar. Aan ambtshalve vermindering is een aantal voorwaarden verbonden. Een verzoek kan bijvoorbeeld niet worden gegrond op nieuwe jurisprudentie. Ook een te laat beroep op een bepaalde fiscale faciliteit wordt afgewezen. Het aantal verzoeken om ambtshalve vermindering wisselt sterk. Wel is een duidelijke piek waarneembaar rondom het doen van aangifte over een volgend belastingtijdvak.

De onderstaande tabel bevat de genoemde cijfers, waarbij 2010 is toegevoegd ter vergelijking<sup>5</sup>:

Inkomstenbelasting	In 2011	In 2010
Aangiften	11.243.000	10.776.000
Digitaal	10.633.000 (95%)	9.854.000 (91%)
Tijdig	95%	84%
(nadere) voorlopige aanslag vóór 1 juli	99,3%	99,9%
Handmatig beoordeeld	431.000	549.500
Correcties op aangifte	222.000	182.300
Nihil-aanslag	Ca. 11.000.000	Ca. 10.500.000
Bezwaarschriften	342.515	319.955
Navorderingen	45.400	46.900

## 2.2. Analyse van het huidige heffingssysteem

Analyse van het huidige heffingssysteem leidt tot een aantal constatering. In de eerste plaats verloopt het vaststellen van de voorlopige aanslag efficiënt en soepel, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige. Het invoeren van herziening bij voorlopige aanslagen sinds 1 januari 2010 draagt hieraan in hoge mate bij. De belastingplichtige en de Belastingdienst kunnen de (voorlopige) belastingschuld eenvoudig aanpassen tot de vaststelling van de aanslag, die in het algemeen volgt in juli – oktober van het jaar na de aangifte (18 tot 21 maanden na afloop van het belastingtijdvak).

In de tweede plaats kan worden geconstateerd dat het aantal aangiften dat juist is of in ieder geval niet tot nader onderzoek leidt hoog is. Het aantal correcties op aangiften is in absolute zin omvangrijk, maar bedraagt relatief (in 2011) inclusief navorderingen slechts 2% van de ontvangen aangiften. Uit onderzoek blijkt verder dat 80% van de belastingplichtigen het eens is met een door de Belastingdienst aangebrachte correctie of hier neutraal tegenover stond. Deze gegevens zijn positief. Tegelijkertijd betekent het huidige systeem waarin na de aangifte een voorlopige aanslag vastgesteld wordt dat de meeste belastingplichtigen na verloop van tijd een aanslag ontvangen met een te betalen bedrag van nihil. Vanuit het oogpunt van het vaststellen van de juiste belastingschuld is deze aanslag overbodig. Dit geldt ook voor de daaraan verbonden kosten. Bovendien leiden de nihil-aanslagen regelmatig tot verwarring bij belastingplichtigen. Dit blijkt uit de vele vragen die de Belastingdienst daarover, onder andere via de BelastingTelefoon, krijgt.

In de derde plaats ontvangt de Belastingdienst veel bezwaarschriften, zeker afgezet tegen het aantal correcties en de mate van instemming daarmee. In circa 90% van de gevallen gaat het daarbij niet om een geschil, maar om een wijziging waarover de belastingplichtige en de Belastingdienst het eens zijn. Bezwaar kan na de aanslag gemaakt worden. De Belastingdienst ontvangt echter ook «aanvullingen op de aangifte» voordat een aanslag is vastgesteld. De belastingplichtige kan maar één aangifte doen. Aanvullingen op die aangifte hebben formeel

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2011/12, bijlage bij 33 000 IXB, nr. 24.

geen status. Om die aanvullingen toch te verwerken kwalificeert de Belastingdienst die aanvullingen waar mogelijk als (voortijdig) bezwaar. Dit verklaart een deel van de bezwaarschriften. Het ontbreken van een formele status van deze aanvullingen is een lacune in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

Het kabinet is van mening dat de bezwaarprocedure gereserveerd dient te zijn voor geschillen. Dit geldt in het bijzonder voor het belastingrecht, gelet op de massaliteit van het proces. Degenen die daaraan behoefte hebben verdienen rechtsbescherming. Waarborgen die de bezwaarprocedure biedt, komen tot hun recht in de situatie waarin de belanghebbende en het bestuursorgaan het oneens zijn. Degenen die slechts een wijziging willen doorgeven zijn echter beter af met een andere procedure. Daarnaast is de vaststelling van de belastingschuld een proces dat – gerekend vanaf de aanvang van het belastingtijdvak – in de praktijk tweeënhalf tot drie jaar in beslag neemt. Belastingplichtigen blijken gedurende dat hele proces wijzigingen te willen doorgeven en niet alleen gedurende de beperkte bezwaarperiode van 6 weken, die gekoppeld is aan de aanslag. Daarnaast blijken sommige belastingplichtigen meerdere malen wijzigingen te willen doorgeven, terwijl het maken van bezwaar slechts eenmaal mogelijk is. Daarbij komt dat de bezwaarfase in het huidige systeem pas helemaal aan het einde openstaat na de ontvangst van de (nihil-)aanslag. Deze omstandigheden rechtvaardigen dat voor het belastingrecht voorzien wordt in die andere procedure.

### 2.3. Eerdere stappen

Naast de eerder aangehaalde uitspraken over digitalisering en het heffingsstelsel, is in de Fiscale agenda verder aangegeven dat het aandraagen van de informatie voor een juiste belastingheffing een gedeelde verantwoordelijkheid is van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Voor belastingplichtigen blijft het doen van een juiste en volledige aangifte het primaire middel om informatie te verstrekken. De introductie van herziening van aanslagen biedt een eenvoudige en soepele wijze tot het doen van aanvullingen. Herziening is met ingang van 1 januari 2010 ingevoerd bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting als eerste stap van de uitwerking en invoering van de toekomstvisie op heffing en inning. Zoals in een schriftelijk overleg naar aanleiding van de Fiscale agenda is vermeld, zijn de opgedane ervaringen met de herziening van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting zonder meer positief. Daaraan heeft het kabinet het voornemen gekoppeld om de herzieningsprocedure in eerste instantie uit te breiden naar andere voorlopige aanslagen en daarna naar aanslagen. Daarbij is aangekondigd dat zodra deze «bijzondere regels» de algemene regels voor aanslagbelastingen kunnen worden, opname in de AWR voor de hand ligt.<sup>6</sup> Over de toepassing van termijnen is aangegeven dat belastingheffing in de toekomst zo veel mogelijk in de actualiteit plaats zou moeten vinden. Aan een standaardnavorderingstermijn van vijf jaar zou dan ook geen behoefte meer bestaan.<sup>7</sup> Bij de uitbreiding van de herziening van voorlopige aanslagen naar de vennootschapsbelasting in Overige fiscale maatregelen 2012 is aangekondigd dat de herzieningsprocedure wordt opgenomen in de AWR en dat deze dan zal gaan gelden voor alle aanslagbelastingen en in elk geval voor definitieve aanslagen inkomstenbelasting.<sup>8</sup> Met dit wetsvoorstel komt het kabinet deze voornemens na.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, bijlage, en nr. 7, blz. 33–34.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 115 en 119.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, blz. 14 en 46.

## 2.4. Een nieuw heffingssysteem

Het aandragen van de voor een juiste belastingheffing relevante informatie is een gezamenlijke taak van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Een juiste belastingheffing is een vaststelling van de belasting-schuld die niet te hoog én niet te laag is. Om informatie te kunnen aandragen, moet de belastingplichtige op een eigentijdse, eenvoudige en soepele wijze met de Belastingdienst kunnen communiceren. Daarnaast moet de belastingplichtige gedurende een langere termijn informatie kunnen delen, in ieder geval gedurende de termijn die redelijkerwijs gemoeid is met het vaststellen van de belastingschuld. Herziening voorziet hierin.

Belastingheffing dient zo veel mogelijk in de actualiteit plaats te vinden. Dit dient de rechtszekerheid. Ook is de Belastingdienst beter in staat om in de actualiteit de relevante informatie te verzamelen en te beoordelen. De belastingschuld wordt vastgesteld met de aanslag. De huidige aanslagtermijn beloopt 3 jaar na afloop van het kalenderjaar waarover aangifte moet worden gedaan. Om de belastingplichtige de gelegenheid te bieden in ieder geval tot en met de vaststelling van de belastingschuld informatie te delen, zou de herzieningstermijn dus ook ten minste 3 jaar moeten zijn. Dit is niet meer in de actualiteit. Het kabinet kiest er daarom voor om de aanslagtermijn drastisch te bekorten. De zojuist genoemde rechtszekerheid is echter niet alleen een kwestie van een passende aanslag- en herzieningstermijn. Ook navordering en ambtshalve vermindering maken daarop inbreuk. Met andere woorden, herziening bij aanslagen is nauw verbonden met meer aspecten van het heffingssysteem.

Het kabinet aanvaardt deze consequentie gaarne en heeft het invoeren van herziening bij aanslagen aangegrepen om het bestaande heffingssysteem tegen het licht te houden. In het bestaande heffingssysteem worden alle belastingplichtigen over één kam geschoren. Met het invoeren van herziening breekt het kabinet daarmee. Indien geen geschil bestaat, wordt de uit herziening voortvloeiende aanvulling verwerkt. Indien wel een geschil bestaat, worden rechtsbescherming en de daaraan verbonden waarborgen gegarandeerd. Maar het kabinet gaat verder. Het vindt voor zich spreken dat belastingplichtigen die spoedig – voor de inkomstenbelasting vóór 1 april van het volgende kalenderjaar – aangifte doen ook eerder rechtszekerheid verkrijgen dan belastingplichtigen die uitstel vragen. Dat sommige aangiften nu eenmaal meer behandeltijd vergen, rechtvaardigt niet een lange termijn voor alle belastingplichtigen.

Op het uitgangspunt dat de belastingschuld na het vaststellen van de aanslag vaststaat, wil het kabinet zonder meer inbreuk blijven maken voor de gevallen waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Daarnaast is een inbreuk naar de mening van het kabinet gerechtvaardigd indien de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Bij een geautomatiseerde belastingheffing hoort naar de mening van het kabinet verder een voorziening voor het geval zich massalere verstoringen in de computersystemen voordoen. In alle andere gevallen vervalt de navorderingsbevoegdheid. Bij de resterende navorderingsbevoegdheden bekort het kabinet bovendien de navorderingstermijn, met uitzondering van navorderingsbevoegdheid bij kwade trouw. Deze wordt fors verlengd.

### 3. Het nieuwe heffingssysteem op hoofdlijnen

Hierna volgt een schets van het voorgestelde heffingssysteem op hoofdlijnen. Dit heffingssysteem stelt het kabinet voor met betrekking tot de inkomstenbelasting, de schenkbelasting en de erfbelasting. Voor een uitvoeriger toelichting verwijst het kabinet naar het artikelsgewijze deel.

#### 3.1. Aansluiten bij het doen van aangifte

Voortaan legt de inspecteur aan eenieder in beginsel binnen 3 maanden na de ontvangst van de aangifte de aanslag op. Daarmee wikkelt de Belastingdienst het jaar dus definitief af. Indien de aanslag niet binnen 3 maanden kan worden opgelegd, bijvoorbeeld omdat de aangifte een nadere beoordeling vergt of de belastingschuld om een andere reden nog niet definitief kan worden vastgesteld, ontvangt de belastingplichtige een bericht, meestal in de vorm van een (nadere) voorlopige aanslag. Deze belastingplichtige ontvangt de aanslag uiterlijk 15 maanden na ontvangst van de aangifte door de inspecteur. De belastingplichtige ontvangt de aanslag dus eerder dan in het huidige heffingssysteem. Omdat de aanslagtermijn gekoppeld wordt aan de ontvangst van de aangifte, heeft de belastingplichtige het zelf in de hand wanneer hij (uiterlijk) weet waaraan hij toe is. De aanslag is definitief. De Belastingdienst stelt dus niet meer louter ter formalisering van de huidige (nadere) voorlopige aanslag na de aangifte in groten getale en na geruime tijd nihil-aanslagen vast. Dit maakt de aanslagregeling voor belastingplichtigen duidelijker en bespaart de Belastingdienst kosten.

Belastingplichtigen hebben de verplichting om (tijdig) een juiste en volledige aangifte te doen. Is de aangifte niet tijdig, juist of volledig, dan kunnen sancties volgen. In het voorgestelde heffingssysteem kunnen belastingplichtigen ook na de indiening van de aangifte om herziening verzoeken. Herziening is een bevoegdheid van de inspecteur. Indien de inspecteur het verzoek om herziening volgt, wordt de aanslag aangepast. Met het invoeren van herziening van aanslagen heeft de belastingplichtige een eenvoudig middel om gedurende de gehele termijn die gemoeid is met het vaststellen van de belastingschuld – van de voorlopige aanslag tot ten minste 3 maanden na de aanslag – relevante informatie aan te dragen. De Belastingdienst kan de aanslag niet uit eigen beweging herzien; om de aanslag te corrigeren staat hem alleen navordering ter beschikking.

#### 3.2. Termijn voor de aanslag en herziening

Om binnen de herzieningstermijn te kunnen komen tot een juiste vaststelling van de belastingschuld, moet deze termijn voldoende lang zijn. Belastingplichtigen moeten voldoende gelegenheid hebben om aanvullende informatie door te geven. In de praktijk blijkt dat belastingplichtigen met name na de aanslag naar aanleiding van de aangifte en bij het doen van aangifte over het volgende tijdvak aanvullingen doorgeven. Een effectieve herzieningstermijn omvat dan ook ten minste beide momenten. Aan de andere kant vergen de rechtszekerheid en de wens zo veel mogelijk te werken in de actualiteit dat de herzieningstermijn niet te lang is. Een herzieningstermijn van 18 maanden na het indienen van de aangifte doet naar de mening van het kabinet recht aan de genoemde belangen.

Herziening ziet op aanslagen. De (voor herziening vatbare) aanslag moet daarom voor het einde van de herzieningstermijn worden vastgesteld en wel zo veel eerder dat er altijd een redelijke termijn voor aanvullingen overblijft. Voor de Belastingdienst geldt daarnaast dat er voor het afdoen

van de aangiften inkomstenbelasting over een bepaald kalenderjaar gemiddeld een jaar behandel­tijd nodig is na de geautomatiseerde weging van de binnengekomen aangiften. Uitgaande van een herzieningstermijn van 18 maanden na de ontvangst van de aangifte, stelt het kabinet voor om de aanslagtermijn te bekorten tot 15 maanden na ontvangst van de aangifte. Dit is een aanzienlijke bekorting ten opzichte van de huidige aanslagtermijn van 3 jaar na het tijdstip van het ontstaan van de belasting­schuld. De belastingplichtige die bijvoorbeeld vóór 1 april 2014 aangifte inkomstenbelasting over 2013 doet, ontvangt niet meer uiterlijk op 31 december 2016, maar uiterlijk op 1 juli 2015 de aanslag.

### 3.3. Opschorting van de termijnen

Met het aansluiten bij het doen van aangifte, het direct vaststellen van de aanslag voor belastingplichtigen die tijdig aangifte doen en het eenvoudig verwerken van eventuele aanvullingen zal het heffingsproces voor de meeste belastingplichtigen soepeler en sneller verlopen. Daar waar dat nodig is, moet echter ook in de toekomst voldoende gelegenheid bestaan aan de zijde van de Belastingdienst én van de belastingplichtige om zaken grondiger te bekijken. Er zijn specifieke gevallen waarin de termijnen voor het vaststellen van de aanslag of voor herziening kunnen klemmen. Gedacht kan worden aan gevallen waarin ernstige twijfel bestaat aan de juistheid en volledigheid van beschikbare informatie of waarin een boekenonderzoek loopt. Maar ook kan de belastingplichtige in overleg zijn of willen treden met de Belastingdienst over de feiten of de toepassing van het recht. Voor deze specifieke gevallen wordt de mogelijkheid van opschorting van de termijnen gecreëerd. Opschorting dient evenwel niet te leiden tot onaanvaardbare vertraging van het heffingsproces. Daarom wordt de bevoegdheid tot opschorting van de termijn bij vragen van de inspecteur beperkt tot maximaal 6 maanden. Als de vragen naar de mening van de inspecteur dan nog niet of niet volledig beantwoord zijn, kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen.

### 3.4. Geschil en rechtsbescherming

Indien er een geschil ontstaat, volstaat het herzieningsregime niet. De belastingplichtige heeft dan behoefte aan en recht op rechtsbescherming. Die rechtsbescherming is gegarandeerd. Indien de inspecteur een verzoek om herziening van de belastingplichtige afwijst, neemt de inspecteur dit besluit voor bij bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking kan de belastingplichtige in bezwaar en beroep gaan. De bestaande procedures blijven onverkort van toepassing.

Hoewel in de meeste gevallen een geschil zal ontstaan naar aanleiding van een verzoek om herziening kan ook een afwijking van de aangifte bij de aanslagregeling daartoe aanleiding geven. Indien de inspecteur voornemens is om van de aangifte af te wijken, dat wil zeggen om de belastingschuld hoger vast te stellen, neemt hij voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag contact op met de belastingplichtige. Als de belastingplichtige het eens is met de afwijking, stelt de inspecteur de aanslag dienovereenkomstig vast. Als de belastingplichtige het niet eens is met de afwijking, neemt de inspecteur direct bij de vaststelling van de aanslag een voor bezwaar vatbare beschikking. De belastingplichtige kan tegen deze beschikking rechtstreeks rechtsmiddelen aanwenden, dus zonder dat hij eerst een verzoek om herziening van de aanslag moet indienen.

Daarnaast ziet het kabinet ruimte voor verdere verbetering van de rechtsbescherming. Op dit moment voorziet de wet reeds in een regeling voor samenhangende beschikkingen, dat wil zeggen beschikkingen

waarvan de grondslag samenhangt met of dezelfde is als die van de aanslag of voorlopige aanslag. Deze regeling voorkomt dat belastingplichtigen hun rechten verspelen indien zij abusievelijk nalaten tevens een samenhangende beschikking te bestrijden. Het kabinet stelt voor om het feitelijk overbodig te maken dat belastingplichtigen afzonderlijk tegen de grondslag van een samenhangende beschikking moeten opkomen. De inspecteur wordt namelijk verplicht uit eigen beweging bij aanpassing van de aanslag ook de daarmee samenhangende beschikkingen te wijzigen.

### 3.5. Invordering

Daarnaast stelt het kabinet voor om te bepalen dat herziening van een belastingaanslag, ten aanzien waarvan de ontvanger inmiddels invorderingsmaatregelen heeft getroffen in verband met niet tijdig betalen, niet kan leiden tot schadeplichtigheid van de ontvanger. Het kabinet gaat uit van een open en transparante relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, waarin ook de belastingplichtige zijn verantwoordelijkheid neemt. Die verantwoordelijkheid strekt zich niet alleen uit over het aandragen van de voor de belastingheffing relevante informatie maar ook over het voldoen aan zijn andere verplichtingen, zoals de verplichting tot betaling. Indien de belastingplichtige na daaraan herinnerd te zijn en na daartoe aangemaand te zijn niet betaalt, gaat de ontvanger op pad. De werkzaamheden van de ontvanger zouden ontoelaatbaar worden gefrustreerd indien hij zou moeten wachten met het treffen van maatregelen tot het moment dat de herzieningstermijn is verstreken. Om die reden wordt de mogelijkheid uitgesloten dat de belastingplichtige zou kunnen stellen dat de ontvanger onrechtmatig heeft gehandeld, omdat bijvoorbeeld na het betekenen van een dwangbevel de aanslag op verzoek van de belastingplichtige tot een lager bedrag is herzien. Daarnaast stelt kabinet voor om herziening voor de invordering gelijk te stellen aan bezwaar als het gaat om de betalingsverplichting met betrekking tot de aanslag. Dit betekent dat het doen van een verzoek om herziening de verplichting tot betaling niet schorst.

### 4. *Navordering en ambtshalve vermindering*

Met de voorgestelde wijzigingen in het heffingssysteem beoogt het kabinet dat de vaststelling van de belastingschuld in het massale proces voor belastingplichtigen sneller en soepeler verloopt. De vaststelling van de belastingschuld eindigt voor verreweg de meeste belastingplichtigen met de ontvangst van de aanslag. Niet alleen de rechtszekerheid eist dat de belastingplichtige met de aanslag weet waaraan hij toe is, het kabinet wil ook niet dat de Belastingdienst tot in lengte van dagen belastingplichtigen moet (kunnen) najagen. Aan de andere kant eist de rechtsgelijkheid dat de vastgestelde belastingschuld overeenkomt met de belastingschuld zoals deze uit de wet voortvloeit. Het kabinet hecht er sterk aan dat eenieder zijn deel bijdraagt. Rechtsgelijkheid houdt de belastingmoraal hoog. Het is niet aanvaardbaar indien degenen die het minder nauw nemen met hun fiscale verplichtingen er beter uitspringen ten nadele van de goedwillende belastingplichtige. Alles afwegende is navordering naar de mening van het kabinet gerechtvaardigd indien het niet alleen de inspecteur valt toe te rekenen dat de oorspronkelijke vaststelling van de belastingschuld onjuist was.

#### 4.1. Navordering bij nieuw feit

Voor navordering blijft een nieuw feit vereist. Wel brengt het kabinet ook hier een versnelling aan. De navorderingsbevoegdheid bij aanwezigheid van een nieuw feit wordt namelijk behoorlijk beperkt, van 5 jaar na afloop van het belastingtijdvak tot 3 jaar na de ontvangst van de aangifte.

Evenals bij de aanslagregeling geldt bij navordering dus dat een belastingplichtige het zelf in de hand heeft wanneer de termijn afloopt. Indien de belastingplichtige vóór 1 april van het jaar volgend op het belastingtijdvak aangifte inkomstenbelasting doet, wordt de navorderingstermijn 21 maanden korter.

Daartegenover meent het kabinet dat de inspecteur binnen die termijn ook de bevoegdheid tot navordering moet toekomen als de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. De inspecteur blijft verantwoordelijk voor het vaststellen van de aanslag. Daarbij past een zorgvuldige handelwijze en een onderzoeksplicht zoals die door het nieuwfeitvereiste worden gewaarborgd. Aan de andere kant is het aandragen van de voor een juiste belastingheffing relevante informatie een gezamenlijke taak van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Als het de belastingplichtige bekend is of kon zijn dat een aanslag ten onrechte achterwege blijft of de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, moet de inspecteur dit kunnen corrigeren. Deze belastingplichtige wordt immers bij navordering niet in het vertrouwen geschaad dat de aanslag juist was vastgesteld.

Het criterium wist of behoren te weten komt nauw overeen met de huidige navorderingsbevoegdheid bij een redelijkerwijs kenbare fout en is in zoverre niet nieuw. De navorderingsbevoegdheid bij een redelijkerwijs kenbare fout vervalt. Anders dan deze navorderingsbevoegdheid is de voorgestelde navorderingsbevoegdheid niet beperkt tot fouten. Ook ontbreekt een drempel waarboven kenbaarheid wordt aangenomen. De bewijslast zowel van het na te vorderen bedrag als van de (redelijkerwijs) aanwezige wetenschap van de belastingplichtige rust dus volledig op de inspecteur.

#### 4.2. Navordering bij kwade trouw

Met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn heeft het kabinet geen enkel mededogen. Kwaadwillenden benadelen op onaanvaardbare wijze de schatkist. Bovendien blijkt uit de Fiscale Monitor 2012 dat de belastingmoraal en het belang dat belastingplichtigen toekennen aan het voldoen aan fiscale verplichtingen bovengemiddeld hoog scoren. Om dat zo te houden is een harde en effectieve aanpak van kwaadwillenden vereist. Onder kwade trouw moet volgens de Hoge Raad het opzettelijk verstrekken van onjuiste informatie dan wel het opzettelijk onthouden van de juiste informatie verstaan worden.<sup>9</sup> Belastingplichtigen die willens en wetens niet meewerken, verdienen geen snelle rechtszekerheid. Het kabinet stelt daarom voor de navorderingstermijn bij kwade trouw te verlengen tot 12 jaar na de ontvangst van de aangifte. De termijn van 12 jaar is bedoeld om de Belastingdienst tijd te geven om belastingplichtigen die te kwader trouw zijn op te sporen. Zodra de inspecteur echter voldoende aanwijzingen heeft dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven, mag van hem worden verwacht dat hij voortvarend handelt. Daarom wordt in de wet vastgelegd dat de inspecteur in dat geval de navorderingsaanslag uiterlijk binnen 2 jaar vaststelt.

#### 4.3. Navordering bij massale verstoringen

Tot slot stelt het kabinet een nieuwe navorderingsbevoegdheid voor. De belastingheffing wordt steeds verdergaand geautomatiseerd. Daarvan profiteren de Belastingdienst én de belastingplichtige. Automatisering brengt ook risico's met zich mee, met name het risico van verstoringen of fouten in de systemen van gegevensverwerking. Deze verstoringen of

<sup>9</sup> HR 11 juni 1997, nr. 32 299, BNB 1997/384.

fouten kunnen in de systemen zelf optreden of veroorzaakt worden door bestanden die derden aanleveren op grond van een renseigneringsverplichting. In zo'n geval kunnen massaal aanslagen onjuist worden vastgesteld voordat de verstoring of fout ontdekt wordt of verholpen kan worden. Dit risico wordt bovendien groter als de Belastingdienst minder tijd heeft om de aanslag vast te stellen. Het kabinet is van mening dat het risico van dergelijke verstoringen en fouten niet uitsluitend bij de Belastingdienst dient te liggen. Daarom stelt het kabinet een navorderingsbevoegdheid voor om de onjuiste aanslagen als gevolg van verstoringen en fouten in de systemen van gegevensverwerking te corrigeren. Deze navorderingsbevoegdheid bestaat gedurende 6 maanden.

#### 4.4. Ambtshalve vermindering

Ambtshalve vermindering kan worden beschouwd als de keerzijde van navordering voor belastingplichtigen. Eenzelfde beperking van de bevoegdheid tot ambtshalve vermindering als van de bevoegdheid tot navorderen overweegt het kabinet niet. Wel wil het kabinet belastingplichtigen stimuleren om zo veel mogelijk van herziening gebruik te maken. Zeker indien zij aanvullende informatie hebben die leidt tot vermindering van het op de aanslag verschuldigde bedrag is dat ook in hun eigen belang. Daarom stelt het kabinet voor om ambtshalve vermindering te reserveren voor de gevallen waarin belastingplichtigen redelijkerwijs de aanvullende informatie niet eerder konden verstrekken dan na afloop van de herzieningstermijn. Tegelijkertijd biedt het kabinet de belastingplichtige bij afwijzing van zijn verzoek om ambtshalve vermindering rechtsbescherming door het mogelijk maken van bezwaar.

Net als nu worden bij ministeriële regeling de gevallen aangewezen waarin de inspecteur een onjuiste belastingaanslag vermindert. Als voorwaarde zal blijven gelden dat niet meer dan 5 jaren zijn verlopen na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Het kabinet verwacht dat met het invoeren van herziening bij aanslagen het aantal verzoeken om ambtshalve vermindering fors zal dalen, in het bijzonder het aantal verzoeken tegen het einde van de termijn voor ambtshalve vermindering. Indien dat inderdaad het geval blijkt te zijn, zal het kabinet overwegen om de termijn voor ambtshalve vermindering terug te brengen naar de voorgestelde navorderingstermijn van 3 jaar na de aangifte.

#### 5. Alternatieven?

Met het invoeren van een nieuw heffingssysteem heeft het kabinet een aantal concrete doelstellingen. Deze zijn in ieder geval: 1) voorkomen van (massale) nihil-aanslagen, 2) één eenvoudige procedure voor het doorgeven van wijzigingen, 3) sneller zekerheid voor goedwillende belastingplichtigen, 4) stimuleren van werken in de actualiteit, en 5) meer bevoegdheden om kwaadwillenden aan te pakken. Daarnaast geldt in het algemeen dat een nieuw heffingssysteem verdergaande digitalisering moet ondersteunen en waar mogelijk zelfs versterken en dat de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige en de Belastingdienst in evenwicht moeten zijn.

Het kabinet heeft meerdere alternatieven overwogen of naar aanleiding van de internetconsultatie heroverwogen. De – hierna te noemen – alternatieven voldoen naar de mening van het kabinet niet of niet voldoende aan de doelstellingen.

### 5.1. Alleen invoeren van digitale domeinen

Zoals gezegd is de Belastingdienst bezig met het ontwikkelen van een digitaal domein, waarop iedere belastingplichtige inzage heeft in de actuele stand van de vaststelling van de belastingschuld en wijzigingen kan doorgeven. Het invoeren van digitale domeinen verbetert de rechtsduidelijkheid aanzienlijk. Ook ondersteunen digitale domeinen herziening en leiden ze tot stroomlijning van de massale processen. Aan een digitaal domein zijn dus belangrijke voordelen verbonden. Daarmee volstaan is echter niet voldoende. Het alleen invoeren van digitale domeinen biedt geen oplossing voor de nihil-aanslag. Deze zal nog steeds in grote aantallen aan belastingplichtigen verzonden worden. Het niet bekorten van de aanslagtermijn betekent dat de wet niet prikkelt tot sneller vaststellen van de belastingschuld. Voor aanvullingen op de aangifte blijft een wettelijk kader ontbreken. Bovendien blijft de bezwaarprocedure gekoppeld aan de vaststelling van de aanslag en komt deze in dat opzicht op een betrekkelijk willekeurig moment of is dan wellicht zelfs overbodig.

### 5.2. Vaststaan belastingschuld door tijdsverloop

De Hoge Raad heeft bepaald dat de belastingschuld alleen kan worden vastgesteld bij de aanslag. Een voorlopige aanslag kan niet op zichzelf staan.<sup>10</sup> In de wet zou een andere koers gekozen kunnen worden, bijvoorbeeld door te bepalen dat de voorlopige aanslag die wordt vastgesteld naar aanleiding van de aangifte door verloop van een bepaalde periode geacht wordt de aanslag te zijn. In dit alternatief hoeven geen aanslagen vastgesteld te worden als daarvoor geen aanleiding is. Bovendien heeft de belastingplichtige bij een geschil toegang tot de bezwaarprocedure. Op duidelijkheid scoort het alternatief minder. Het zal belastingplichtigen minder gemakkelijk zijn uit te leggen dat de voorlopige aanslag, dat wil zeggen de voorlopige aanslag naar aanleiding van de aangifte, de aanslag is, maar dat dit niet geldt voor voorlopige aanslagen die zij lopende het belastingtijdvak ontvangen. Daarnaast vergt dit alternatief complexe wetgeving. Bijvoorbeeld vergrijpboeten kunnen op dit moment uitsluitend worden vastgesteld bij de aanslag. Dit geldt voor de inkomstenbelasting ook voor de verliesvaststelling. Voor deze beschikkingen zou moeten worden bepaald dat zij ook kunnen worden genomen bij de voorlopige aanslag, althans bij de voorlopige aanslag naar aanleiding van de aangifte. Alleen al deze complicaties maken het alternatief naar de mening van het kabinet minder wenselijk.

### 5.3. De inkomstenbelasting als aangiftebelasting

Het meest vergaande alternatief is heffing van inkomstenbelasting bij wege van voldoening op aangifte. Met name de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën pleit voor dit alternatief. Bij een aangiftebelasting rusten de taken in het kader van en de verantwoordelijkheid voor een juiste belastingheffing geheel bij de belastingplichtige. De belastingplichtige ontvangt geen aanslag maar dient de belasting eigener beweging overeenkomstig zijn aangifte aan de Belastingdienst te betalen. Zonder nadere regelgeving als bijvoorbeeld bestaat voor suppleties in de omzetbelasting kan de belastingplichtige wijzigingen alleen doorgeven door binnen 6 weken bezwaar te maken tegen de eigen aangifte of daarna een verzoek om ambtshalve vermindering te doen. De Belastingdienst heeft gedurende 5 jaar de bevoegdheid tot naheffen, welke bevoegdheid niet aan voorwaarden verbonden is. Nagenoeg alle doelstellingen worden in dit alternatief niet bereikt. Voor de heffing van

<sup>10</sup> HR 6 maart 1968, nr. 15 810, BNB 1968/101 en HR 13 juni 1979, nr. 19 341, BNB 1979/212.

inkomstenbelasting vindt het kabinet dit heffingssysteem bovendien op dit moment een stap te ver gaan. Belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting vormen een gemêleerde groep. Verreweg het grootste deel bestaat uit particulieren. Alvorens voor hen een verplichting te overwegen om de belastingschuld zelfstandig te berekenen en te betalen is ten minste vereist dat digitale domeinen beschikbaar zijn en dat hun aangifte (nagenoeg) geheel kan worden voorgevuld. Bij belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting gelden deze argumenten niet of althans veel minder. Zij maken bovendien in de regel gebruik van de diensten van fiscale professionals. Mede om deze redenen kondigt het kabinet daarom een onderzoek aan naar het omvormen van de vennootschapsbelasting van een aanslag- naar een aangiftebelasting.

#### *6. Internetconsultatie*

Van 6 september tot en met 18 oktober 2012 heeft het kabinet een eerdere versie van de voorstellen voor een nieuw heffingssysteem ter consultatie op internet aangeboden. Er zijn 21 reacties ontvangen. Mede naar aanleiding van deze reacties is het wetsvoorstel aanzienlijk gewijzigd. Daarnaast is de toelichting aangevuld en verbeterd. De belangrijkste wijzigingen zijn de volgende.

##### 6.1. De aanslag kan alleen op verzoek van de belastingplichtige worden herzien

In het voor internetconsultatie aangeboden wetsvoorstel was voorzien in de bevoegdheid van de inspecteur om de aanslag ook uit eigen beweging te herzien. Het kabinet is ervan overtuigd geraakt dat dit vanuit een oogpunt van rechtszekerheid minder gewenst is. De bevoegdheid van de inspecteur om de aanslag uit eigen beweging te herzien is daarom komen te vervallen. De inspecteur kan de aanslag zoals hiervoor toegelicht ook straks alleen via navordering corrigeren. Om de balans te herstellen tussen de bevoegdheden van de belastingplichtige en de Belastingdienst wordt de navorderingsbevoegdheid verruimd.

##### 6.2. Het herzieningsregime blijft van toepassing bij niet betalen

Oorspronkelijk werd voorgesteld om het herzieningsregime te laten eindigen bij de betekening van een dwangbevel; de Belastingdienst zou dan een navorderingsbevoegdheid verkrijgen. Beoogd werd te voorkomen dat de ontvanger in zijn werkzaamheden zou worden gefrustreerd. Deze regeling leidde echter tot misverstanden en onbegrip. Om het beoogde doel te bereiken stelt het kabinet thans een andere regeling voor (uitsluiten schadeplicht).

##### 6.3. Beperking van de mogelijkheid tot opschorting van termijnen

Het wetsvoorstel voorziet thans in een opschorting van de aanslag- of herzieningstermijn naar aanleiding van vragen van de inspecteur voor een periode van maximaal 6 maanden. Daarmee verwacht het kabinet tegemoetgekomen te zijn aan de door enkele respondenten geuite vrees dat de inspecteur de termijnen blijft opschorten door telkens nieuwe vragen te stellen. Indien de inspecteur meent dat zijn vragen niet of niet volledig beantwoord worden, kan hij een informatiebeschikking nemen.

#### 6.4. Rechtsbescherming bij afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering

Het kabinet draagt rechtsbescherming hoog in het vaandel. Tegelijkertijd is het kabinet van mening dat zaken niet eindeloos telkens opnieuw ter discussie gesteld moeten kunnen worden. Bij de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering is het kabinet alsnog ervan overtuigd geraakt dat de weegschaal moet doorslaan naar rechtsbescherming, mede als tegenwicht voor het van toepassing worden van het nova-criterium.

#### 6.5. Vastlegging van de voortvarendheidseis

In het kader van verlenging van de navorderingstermijn bij kwade trouw is in de consultatie de vraag aan de orde gekomen of de jurisprudentie van de Hoge Raad dat een navorderingsaanslag bij voldoende aanwijzingen voortvarend wordt vastgesteld moet worden gecodificeerd. Het kabinet voldoet aan dit verzoek. Voor het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting en het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan, wordt een termijn van 2 jaar voorgesteld. Daarnaast wordt thans voorgesteld ook de navorderingstermijn te laten aanvangen bij de ontvangst van de aangifte en niet meer na afloop van de herzienings-termijn. Dit leidt ten opzichte van het oorspronkelijke voorstel tot een bekorting van de navorderingstermijn bij kwade trouw met 15 maanden.

### 7. Overige ontwikkelingen

Om de voorgestelde wijzigingen in het heffingssysteem in een iets breder kader te plaatsen, noemt het kabinet nog de volgende ontwikkelingen.

#### 7.1. Naar een informelere bezwaarprocedure

In een brief van 7 juli 2011 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer hebben de Ministers van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en van Veiligheid en Justitie laten weten een informele aanpak van de bezwaarschriftprocedure voor te staan.<sup>11</sup> Zij zetten vooral in op verbeteringen in de praktijk. Ook bij fiscale geschillen kan een informelere behandeling baten. De Belastingdienst experimenteert in dat kader bijvoorbeeld met het eerdergenoemde bellen bij bezwaar. Een informelere aanpak van de bezwaarschriftprocedure komt vooral tot zijn recht als de voorliggende zaken geschillen betreffen. Voor het belastingrecht is dit gelet op de huidige aantallen bezwaarschriften zelfs een voorwaarde. In zoverre complementeren dit wetsvoorstel, dat ertoe leidt dat het aantal bezwaarschriften aanzienlijk wordt teruggebracht tot de gevallen waarin werkelijk sprake is van een geschil, en de in de hiervoor genoemde brief beschreven aanpak elkaar.

#### 7.2. De vennootschapsbelasting als aangiftebelasting?

De voorgestelde wijzigingen gaan gelden voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Het kabinet heeft overwogen of het voorgestelde heffingssysteem ook voor de vennootschapsbelasting van toepassing zou moeten of kunnen zijn. Daarbij kwam naar voren dat vormgeving van de vennootschapsbelasting als een aangiftebelasting meer voor de hand lijkt te liggen. Het kabinet is daarom voornemens om dit nader te onderzoeken. Dit onderzoek moet uitwijzen of er aanleiding is

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2010/11, 29 279, nr. 123.

om bij de vennootschapsbelasting over te gaan op een andere wijze van heffing. Is het antwoord op deze vraag in beginsel bevestigend, dan volgt de vraag naar de geschiktheid van het systeem van heffing bij wege van voldoening op aangifte. Ook vragen naar voorzieningen om bijvoorbeeld de kasstroom lopende het belastingtijdvak in stand te houden en belastingplichtigen in staat te stellen wijzigingen door te geven, komen daarbij aan bod. Tot slot moeten de kosten en besparingen in de breedste zin van het woord van een omslag in kaart gebracht worden en worden afgewogen. Het kabinet zal in het kader van dit onderzoek ook (organisaties van) betrokkenen bij de vennootschapsbelasting raadplegen.

De kans bestaat dat het onderzoek naar de vormgeving van de vennootschapsbelasting als aangiftebelasting dan wel – indien dit niet wenselijk blijkt – naar de toepasselijkheid van herziening op de vennootschapsbelasting en het wetgevingstraject dat bij de te kiezen optie hoort nog niet zijn afgerond bij inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. De huidige formeelrechtelijke bepalingen zullen dan op de vennootschapsbelasting van toepassing blijven tussen het moment van inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen en afronding van het wetgevingstraject dat bij de uitkomsten van het onderzoek naar de heffingsystematiek voor de vennootschapsbelasting. Het kabinet zal daartoe tijdig een afzonderlijk wetsvoorstel indienen, waarin ook alle technische aanpassingen in artikelen die naar de huidige bepalingen in de AWR verwijzen worden opgenomen.

### 7.3. Belastingen van decentrale overheden

Een aantal belastingen wordt geheven door de decentrale overheden met overeenkomstige toepassing van de bepalingen van de AWR voor aanslagbelastingen, bijvoorbeeld de onroerendezaakbelastingen. Het kabinet onderzoekt samen met de decentrale overheden of het voorgestelde heffingssysteem, al dan niet met aanpassingen, ook voor hen toepasbaar en gewenst is.

### 7.4. Bekendmaking uitkomsten onderzoeken

Het kabinet streeft ernaar vóór de beoogde inwerkingtreding van de maatregelen in dit wetsvoorstel de uitkomsten van de genoemde onderzoeken bekend te maken. Indien de onderzoeken daartoe aanleiding geven, zal het kabinet dit doen in de vorm van het indienen van een voorstel voor de wetgeving waartoe de uitkomsten leiden.

## 8. Tijdelijke verruiming inkeerregeling

Het kabinet streeft ernaar 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 2016 en tijdstippen die zijn gelegen op of na 1 januari 2016. Voor navorderingsaanslagen treedt het nieuwe heffingssysteem direct in werking. Dit betekent dat goedwillende belastingplichtigen direct profiteren van de bekorting van de navorderingstermijn en dat kwaadwillende belastingplichtigen direct geconfronteerd worden met de verlenging van de navorderingstermijn. Vooruitlopend daarop heb ik besloten om hen een laatste kans te bieden om schoon schip te maken en de gevolgen van de voorgestelde wijzigingen te vermijden. Daarom wordt de inkeerregeling tijdelijk verruimd en daarna aangescherpt. De inkeerregeling komt er als volgt uit te zien. In de periode tot 1 juli 2014 wordt de vergrijpboete bij inkeer ook als er twee jaren of meer zijn verstreken na het beboetbare feit gematigd tot nihil. In de periode van 1 juli 2014 tot 1 juli 2015 geldt weer de huidige inkeerregeling, waarbij de vergrijpboete in beginsel wordt gematigd tot 10

percent van het wettelijk maximum. Vanaf 1 juli 2015 gaat de vergrijpboete bij inkeer in de regel 20 percent van het wettelijk maximum bedragen. Het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst wordt dienovereenkomstig gewijzigd. De tijdelijke verruiming ziet op alle aanslagbelastingen. Om te kunnen spreken van inkeer dient vanzelfsprekend wel aan de voorwaarden van artikel 67n van de AWR voldaan te zijn.

### **III. ELEKTRONISCH BERICHTENVERKEER**

#### *9. Elektronisch berichtenverkeer*

##### **9.1. Van papier naar digitaal**

Met het digitaliseren van het berichtenverkeer kan de dienstverlening aan de belastingplichtige verbeterd worden en kunnen de administratieve lasten beperkt worden. Het verzenden en ontvangen van berichten op papier is voor belastingplichtigen meer werk dan het verzenden of ontvangen van dezelfde berichten langs elektronische weg. Ook is bij de Belastingdienst veel winst te boeken in termen van papier- en kostenbesparing. De besparing kan oplopen tot € 60 miljoen per jaar. Bovendien is ook het milieu gebaat bij een beperking van het verzenden van papieren stukken.

In de formele wetten voor de belastingen, de toeslagen en de invordering worden daarom wettelijke bepalingen opgenomen die het juridische kader scheppen voor het verder ontwikkelen van elektronisch berichtenverkeer tussen enerzijds de belastingplichtige, de belastingschuldige en de toeslaggerechtigde daaronder begrepen, en anderzijds de Belastingdienst.

Elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst sluit aan bij maatschappelijke ontwikkelingen op het vlak van digitalisering. In de inleiding is als voorbeeld genoemd dat 95% van de aangiften inkomstenbelasting digitaal wordt ingediend. Het internet blijkt bovendien als kanaal veruit de voorkeur van belastingplichtigen te hebben. Voor toeslagen ligt dit niet anders. 73% van de toeslaggerechtigden heeft contact met de Belastingdienst via internet en slechts zo'n 10% schrijft een brief. Ook bij intermediairs voor de toeslagen is het internet populair (circa 62%). Daarnaast maken zij veel gebruik van de BelastingTelefoon. Het CBS meldt dat het percentage internetgebruik sinds 2005 ook onder ouderen stevig is toegenomen. In de leeftijdscategorie tot 45 jaar is dit al 100%, tussen 45 en 65 jaar 91% en tussen 65 en 75 jaar 60%. Ook in andere publieke en private sectoren neemt digitaal zakendoen een hoge vlucht, zoals in het verkeer tussen uitkeringsgerechtigden en UWV en bij internetbankieren.

##### **9.2. Ingroei**

Gelet op de winst in termen van kosten, milieu en service voor de belastingplichtige en gelet op de toenemende acceptatie in de maatschappij van elektronisch berichtenverkeer met bestuursorganen, acht het kabinet enige ambitie gerechtvaardigd. In het voorstel is dan ook opgenomen dat al het berichtenverkeer in principe elektronisch plaatsvindt. In de vormgeving gaat het om formeel berichtenverkeer, dat wil zeggen berichten die in de wetgeving benoemd zijn zoals aangiften, beschikkingen en verzoeken van de Belastingdienst om informatie te overleggen. Algemene verzoeken om informatie, het verzenden van folders en dergelijke vallen er niet onder.

Het berichtenverkeer met de Belastingdienst kan echter niet ineens volledig en verplicht elektronisch worden. Dat is voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst te snel. Daarom kiest het kabinet voor een

ingroeimodel, waarbij de techniek, de maatschappelijke ontwikkelingen rond digitalisering en het juridisch kader zich in een gelijk tempo ontwikkelen. Om het ingroeischema vorm te geven wordt bij ministeriële regeling een lijst uitzonderingen geformuleerd, die de eerste jaren nog veel berichten zal omvatten. Per type bericht (bijvoorbeeld het doen van aangifte inkomstenbelasting) kan per groep belastingplichtigen (bijvoorbeeld particulieren) of op grond van bepaalde omstandigheden worden bepaald of een uitzondering geldt. Deze delegatie naar ministeriële regeling vervangt de huidige delegatiebepaling waarbij bij ministeriële regeling kan worden bepaald voor welke groepen het doen van aangifte uitsluitend elektronisch plaatsvindt.

De komende jaren zullen deze uitzonderingen geleidelijk geschrapt worden. Het tempo waarin dit kan, wordt mede bepaald door de beschikbaarheid en capaciteit van de Berichtenbox, een persoonlijke, beveiligde elektronische postbus voor iedere burger bij de overheid. De Belastingdienst gaat deze generieke voorziening, gerealiseerd als onderdeel van MijnOverheid.nl, gebruiken voor het verzenden van berichten aan belastingplichtigen. De Belastingdienst heeft begin 2012 een pilot onder eigen medewerkers uitgevoerd met het elektronisch verzenden en ontvangen via de Berichtenbox. Het streven is de Berichtenbox zodanig door te ontwikkelen dat deze eind 2013 technisch in staat zal zijn om de volumes die nodig zijn voor het dan voorziene berichtenverkeer te ondersteunen. Dit geschiedt met het oog op de wens om vanaf het berekeningsjaar 2014 het formele berichtenverkeer tussen toeslaggerechtigden en de Belastingdienst, behalve waar het de terugvordering betreft, geheel elektronisch te laten verlopen. Toeslaggerechtigden hebben daartoe dan het portaal MijnToeslagen.nl en de Berichtenbox tot hun beschikking. Het streven is – mede afhankelijk van het verloop van dit wetgevingstraject – te starten met de voorschotbeschikkingen voor 2014. Voor andere berichten, zoals de definitieve toekenningen, wordt het eerder genoemde ingroeischema gevolgd.

Om belastingplichtigen te laten wennen aan het feit dat langs elektronische weg gecommuniceerd gaat worden, is het streven vanaf 2014 een deel van de uitnodigingen tot het doen van aangifte digitaal via de Berichtenbox te verzenden. Vanaf 2015 wordt vervolgens het berichtenverkeer in het kader van het proces van inkomstenbelasting verder gedigitaliseerd. Zodra het portaal MijnBelastingdienst.nl beschikbaar is, zal de aangifte inkomstenbelasting verplicht elektronisch gedaan moeten worden. Alle belastingaanslagen zullen uiteindelijk uitsluitend via de Berichtenbox worden verzonden. Het sluitstuk zal zijn het verplicht stellen van elektronisch berichtenverkeer voor de overige berichten in het kader van het proces van inkomensheffing, bijvoorbeeld het doorgeven van wijzigingen, zoals een ander rekeningnummer. De andere belastingen kennen een soortgelijk ingroeischema.

### 9.3. Ondersteuning bij berichtenverkeer

Hoewel computer- en internetgebruik in Nederland de afgelopen jaren een hoge dichtheid heeft bereikt, is (nog) niet iedereen in staat berichten elektronisch te verzenden en ontvangen. Waar het gaat om berichten waar particulieren mee te maken krijgen, zoals het doen van de aangifte inkomstenbelasting, het aanvragen van toeslagen en het ontvangen van aanslagen en toekenningen, zal daarbij uiterste zorgvuldigheid betracht worden. Dat geldt met name voor belastingplichtigen die digitaal minder vaardig zijn of niet over de middelen beschikken om digitaal te communiceren met de Belastingdienst. Van belang is dat de Belastingdienst voor deze groep gerichte ondersteuning biedt bij het verzenden van berichten, door telefonisch en op het belastingkantoor hulp te bieden bij bijvoor-

beeld het indienen van de aangifte of het aanvragen van een voorlopige teruggaaf of toeslag. Met deze ondersteuning heeft de Belastingdienst ook een jarenlange ervaring. Daarbij liggen de zaken bij het verzenden van een bericht nog anders dan bij het ontvangen van een bericht. De belastingplichtige moet effectief in staat worden gesteld kennis te nemen van de beschikkingen die op hem betrekking hebben. Deze zijn immers gericht op rechtsgevolgen. Daartoe zal voorzien worden in adequate machtigingsvoorzieningen voor Mijnoverheid.nl en de Berichtenbox, zodat mensen die niet over mogelijkheden beschikken om zelf hun berichten digitaal te raadplegen, dat door een gemachtigde (familielid, intermediair, wettelijk vertegenwoordiger) kunnen laten doen. Het zal verder mogelijk blijven om in gevallen waarin dat nodig is een papieren kopie van de elektronische beschikking te verstrekken. De inzet is om de betrokkenen te leren hoe zij berichten zelfstandig elektronisch kunnen verzenden en ontvangen, zodat zij een papieren kopie of hulp bij verzenden in de toekomst niet meer nodig hebben.

#### 9.4. Kapstokbepalingen

Op dit moment is voor de indiening van aangiften door ondernemers een specifieke bepaling in de AWR opgenomen. Die regelt dat bij ministeriële regeling bepaalde belastingen en groepen personen kunnen worden aangewezen waarvoor geldt dat aangifte doen langs elektronische weg verplicht is. In het verleden golden nog ontheffingen voor individuele ondernemers. De laatste ontheffingen zijn echter inmiddels ingetrokken, waardoor de verplichting nu voor alle ondernemers geldt.

Voor andere processen dan aangifte en voor andere groepen dan ondernemers bestaat zo'n bepaling nu nog niet. Er zijn wel enkele andere processen die uitsluitend langs elektronische weg gedaan kunnen worden, met name het doen van meldingen inzake de energie- en milieuinvesteringsaftrek (EIA, MIA) en willekeurige afschrijving milieuinvesteringen (Vamil). De juridische inbedding daarvan is echter anders vormgegeven dan de aangifteverplichtingen voor ondernemers. De voorgestelde bepalingen harmoniseren deze juridische inbedding. Met het oog op de doelstelling voor de langere termijn stelt het kabinet een algemene bepaling voor in de formele wetten voor de heffing en inning van rijksbelastingen alsmede voor de uitvoering van de toeslagen. Deze bepaling biedt volgens een ingroeimodel de mogelijkheid om het verzenden van berichten van de Belastingdienst exclusief langs elektronische weg te doen. Voorts kunnen belastingplichtigen op grond van de bepaling worden verplicht bij het verzenden van berichten aan de Belastingdienst de elektronische weg te gebruiken.

Hierbij wordt de mogelijkheid gecreëerd bij ministeriële regeling per proces of beschikking te bepalen of er een mogelijkheid is om langs een andere weg berichten en beschikkingen te verzenden. Deze bepalingen vormen de juridische kapstok waaronder in de komende jaren het verplicht gebruik van elektronisch berichtenverkeer geregeld wordt. Hierbij kan, zoals hiervoor aangehaald, gedifferentieerd worden naar groepen belanghebbenden, naar het voorbeeld van de nu geldende verplichtingen voor uitsluitend ondernemers. Voorts is er de mogelijkheid omstandigheden aan te wijzen waaronder de verplichting niet geldt.

Hoewel de Douane deel uitmaakt van de Belastingdienst, zullen deze bepalingen alleen in de AWR, de Awir en de Invorderingswet 1990 (IW 1990) gerealiseerd worden en niet in de wetgeving op douanegebied. De reden hiervoor is dat de wetgeving op dit gebied veelal dwingend Europeesrechtelijk is voorgeschreven.

## IV. OVERIGE ASPECTEN

### 10. Budgettaire aspecten

Dit wetsvoorstel heeft geen budgettaire gevolgen.

### 11. EU-aspecten

Dit wetsvoorstel heeft geen EU-aspecten.

### 12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Zoals in de brief van 3 februari 2012 aan de voorzitter van de Tweede Kamer is uiteengezet, staat de Belastingdienst voor de opgave om per 2015 een besparing te bereiken op de apparaatsuitgaven van € 395 miljoen.<sup>12</sup> Een aanzienlijk deel van deze besparing moet komen uit het digitaliseren van de communicatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Om dat te realiseren is een programma in uitvoering bij de Belastingdienst dat in een aantal jaren zal worden gerealiseerd. Onderdeel van dat programma is ook het «deformaliseren» van de contacten tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. De combinatie van elektronisch berichtenverkeer met een herzieningsmogelijkheid van aanslagen vergemakkelijkt het verkeer tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst en bevordert een snelle definitieve vaststelling van de verschuldigde belasting. De kosten van de Belastingdienst zullen hierdoor dalen. De eenmalige uitvoeringskosten voor de benodigde systeemaanpassingen zullen worden gedekt uit het reguliere budget van de Belastingdienst.

### 13. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Het wetsvoorstel leidt per saldo voor burgers tot een verlaging van de administratieve lasten van 0,6 miljoen uur en € 7,5 miljoen.

#### Herziening bij aanslagbelastingen

De mogelijkheid van herziening heeft tot gevolg dat in een aantal gevallen geen bezwaar tegen de aangifte meer hoeft te worden gemaakt. Hierdoor nemen de administratieve lasten voor burgers af met circa 0,1 miljoen uur.

#### Elektronisch berichtenverkeer

De introductie van volledig elektronisch berichtenverkeer leidt tot een afname van 0,5 miljoen uur en € 7,5 miljoen externe kosten voor burgers in de sfeer van de inkomstenbelasting. Dit houdt met name verband met de tijdsbesparing als gevolg van het overgaan op het volledig per digitale weg doen van aangifte. Daarnaast zullen hierdoor meer burgers zelf aangifte gaan doen, waardoor de externe kosten van de inschakeling van een adviseur afnemen.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 117.

## **ARTIKELSGEWIJS**

### **Artikel I**

*Artikel I, onderdelen A en B (afdelingen 9.1 en 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Hoofdstuk 9, afdeling 9.2, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bevat bijzondere regels voor voorlopige aanslagen (artikel 9.5 van de Wet IB 2001) en voor ambtshalve vermindering (artikel 9.6 van de Wet IB 2001). De bijzondere regels voor voorlopige aanslagen hebben betrekking op herziening. Voorgesteld wordt om voor herziening een regeling te treffen in hoofdstuk IVB van de AWR, die mede ziet op voorlopige aanslagen inkomstenbelasting. Artikel 9.5 van de Wet IB 2001 kan daarmee komen te vervallen.

Artikel 9.6 van de Wet IB 2001 bevat een van artikel 65 van de AWR afwijkende regeling voor ambtshalve vermindering. Die afwijking bestaat er met name in dat de inspecteur een verzoek om ambtshalve vermindering afwijst bij voor bezwaar vatbare beschikking. Voorgesteld wordt om in het vervolg niet alleen rechtsbescherming te bieden bij afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag inkomstenbelasting, maar ook bij afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een belastingaanslag schenkbelasting of erfbelasting. De voorgestelde uitbreiding vloeit voort uit het invoeren van een nieuwe voorwaarde voor ambtshalve vermindering, namelijk dat het verzoek is gebaseerd op feiten of omstandigheden, die de belastingplichtige redelijkerwijs eerst zijn gebleken na het einde van de herzieningstermijn dan wel die na die termijn zijn veranderd. Daarbij past dat de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering omdat niet aan dit zogenoemde nova-criterium zou zijn voldaan, kan worden voorgelegd in bezwaar en uiteindelijk aan de rechter. Voorgesteld wordt om de rechtsbescherming in artikel 65 van de AWR op te nemen (artikel IV, onderdeel P). Daarom kan artikel 9.6 van de Wet IB 2001 vervallen. Met het vervallen van hoofdstuk 9, afdeling 9.2, van de Wet IB 2001 zou genoemd hoofdstuk nog uit maar één afdeling bestaan. De indeling in afdelingen kan daarom komen te vervallen.

### **Artikel II**

*Artikel II (artikel 11 van de Wet belasting zware motorrijtuigen)*

De wijziging in artikel 11 van de Wet belasting zware motorrijtuigen hangt samen met de in dit wetsvoorstel opgenomen vernummering van artikelleden van artikel 8 van de AWR (artikel IV, onderdeel C).

### **Artikel III**

*Artikel III (artikel 6 van de Wet bereikbaarheid en mobiliteit)*

De wijziging in artikel 6 van de Wet bereikbaarheid en mobiliteit hangt samen met de in dit wetsvoorstel opgenomen vernummering van artikelleden van artikel 8 van de AWR (artikel IV, onderdeel C).

### **Artikel IV**

*Artikel IV, onderdeel A (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen hoofdstuk IVB van de AWR (artikel IV, onderdeel K) kunnen voorlopige aanslagen en aanslagen

inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting op verzoek van de belastingplichtige worden herzien. Met een verzoek om herziening geeft de belastingplichtige eenvoudig nieuwe informatie door, op grond waarvan de inspecteur de aanslag of voorlopige aanslag kan aanvullen. De bevoegdheid om de aanslag aan te vullen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de AWR. De bevoegdheid om voorlopige aanslagen aan te vullen is reeds opgenomen in artikel 13, derde lid, van de AWR. Het voorgestelde artikel 2, tweede lid, onderdeel g, van de AWR bepaalt dat, waar in de belastingwet wordt gesproken van de voorlopige aanslag of de aanslag, de aanvulling op die aanslag daaronder begrepen wordt. Voor de inning wordt een vergelijkbare regeling getroffen in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990.

De conserverende voorlopige aanslag en de conserverende aanslag behoren niet tot de reguliere aanslagregeling, maar dienen – kort gezegd – ter behoud van fiscale claims. In het voorgestelde artikel 2, vijfde lid, onderdeel c, van de AWR worden de conserverende voorlopige aanslag en de conserverende aanslag daarom van herziening uitgesloten. Ook navorderingsaanslagen kunnen niet worden herzien (zie het voorgestelde artikel 22 van de AWR in artikel IV, onderdeel K).

#### *Artikel IV, onderdeel B (artikel 3a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Het ingevolge dit wetsvoorstel in te voegen artikel 3a van de AWR bevat een kapstokbepaling voor het elektronische berichtenverkeer tussen de belastingplichtigen/inhoudingsplichtigen en de inspecteur of het bestuur van Rijks belastingen. De formulering van het eerste lid sluit aan bij artikel 2:13 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Verschil tussen beide bepalingen is dat artikel 3a van de AWR uitgaat van verplicht elektronisch berichtenverkeer terwijl artikel 2:13 van de Awb facultatief is geformuleerd.

Het tweede lid van genoemd artikel 3a bevat een delegatiebepaling voor de wijze waarop het elektronische berichtenverkeer plaatsvindt. Dit heeft te maken met het feit dat er meerdere vormen van elektronisch berichtenverkeer zijn, zoals e-mail, een portaal etc. Dit stelt verschillende eisen aan de wijze van beveiliging van de informatieverzending. Het derde lid van genoemd artikel 3a bevat de mogelijkheid om bij ministeriële regeling soorten berichten en groepen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen uit te sluiten van het verplicht elektronische berichtenverkeer. Hiermee wordt het ingroeimodel geregeld. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Afdeling 2.3 van de Awb geeft een algemene regeling voor het elektronische berichtenverkeer tussen burgers en bestuursorganen. Daarin is bijvoorbeeld geregeld dat een burger die een bericht wil verzenden aan een bestuursorgaan, ook wanneer het bestuursorgaan de elektronische weg daartoe heeft opengesteld, nog altijd de keuze heeft het bericht langs andere dan elektronische wijze te verzenden. De elektronische weg is dan ook nevenschikkend aan andere methoden van verzending. Ook is bepaald dat een bestuursorgaan een bericht pas elektronisch kan verzenden aan een burger indien die burger heeft kenbaar gemaakt voldoende bereikbaar te zijn via de elektronische weg. Deze bepalingen nemen een belangrijke positie in en zijn slechts dan niet van toepassing indien daarvan bij wet wordt afgeweken. Dat gebeurt in de belastingwetgeving al in de bepalingen die de verplichte elektronische aangifte voor ondernemers regelen. In de thans voorgestelde bepalingen wordt hierin een verdere stap gezet. Deze maken namelijk verzending van berichten langs elektronische weg tot uitgangspunt.

In de verhouding tussen de voorgestelde regeling en de Awb moet de voorgestelde regeling worden gezien als zelfstandig. Deze wijkt af van

enkele bepalingen van afdeling 2.3 van de Awb. Dat zijn voornamelijk het bovenvermelde principe van nevenschiktheid dat volgt uit artikel 2:13 van de Awb en het beginsel dat een bericht slechts elektronisch wordt verzonden als de ontvanger heeft kenbaar gemaakt open te staan voor de elektronische weg, dat volgt uit de artikelen 2:14, eerste lid en 2:15, eerste lid, van de Awb. Daarnaast kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld over de wijze waarop de verzending plaatsvindt. De bepalingen van afdeling 2.3 van de Awb waarvan niet wordt afgeweken blijven van toepassing. Dit houdt onder meer in dat de Belastingdienst een elektronisch bericht op een betrouwbare en vertrouwelijke manier verzendt en dat een bericht als verzonden wordt beschouwd als het een systeem voor gegevensbewerking heeft bereikt waarvoor de Belastingdienst geen verantwoordelijkheid draagt.

*Artikel IV, onderdeel C (artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Artikel 8, tweede lid, van de AWR bevat thans de mogelijkheid om bij ministeriële regeling de verplichting tot elektronische aangifte te regelen. Nu het ingevolge dit wetsvoorstel in te voegen artikel 3a van de AWR het elektronische verkeer van alle berichten tussen belastingplichtige en de inspecteur regelt, kan het tweede lid van artikel 8 van de AWR vervallen. De aangifte geldt immers als bericht waar artikel 3a van de AWR op van toepassing is.

Voor de inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting wordt voorgesteld om de termijn voor het vaststellen van de aanslag, voor herziening op verzoek van de belastingplichtige en voor navordering te laten aanvangen bij de ontvangst van de aangifte. De datum van ontvangst van de aangifte dient dan ook vast te staan en kenbaar te zijn. Het voorgestelde artikel 8, derde lid, van de AWR bepaalt daarom dat de inspecteur uit eigen beweging de ontvangst van de aangifte inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting bevestigt en daarbij de dag van ontvangst mededeelt. Het is daarmee voor de belastingplichtige duidelijk wanneer de relevante termijnen aanvangen en dus eindigen. Voor de inkomstenbelasting kan in dit kader ook worden gewezen op het voorgestelde artikel 11, derde lid, van de AWR. Aangiften die vóór 1 april worden gedaan, worden geacht te zijn ontvangen op 1 april. Deze (fictieve) datum zal ook door de inspecteur medegedeeld worden. De voorgestelde regeling geldt voor de belastingen waarvoor de termijnen afhangen van de datum van ontvangst van de aangifte, te weten de inkomstenbelasting, de schenkbelasting en de erfbelasting. Voor andere belastingen blijft gelden dat de inspecteur desgevraagd een ontvangstbevestiging afgeeft.

De derde volzin van het voorgestelde artikel 8, derde lid, van de AWR bepaalt dat een ontvangstbevestiging (met voor de inkomstenbelasting, de schenkbelasting en de erfbelasting de datum van ontvangst) langs elektronische weg kan worden verzonden indien de aangifte langs elektronische weg gedaan is.

Tot slot verwijst het zesde lid van artikel 8 naar het tweede lid, onderdeel b, van dit artikel. Nu wordt voorgesteld het tweede lid geheel te laten vervallen, kan ook het zesde lid vervallen.

*Artikel IV, onderdeel D (artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Voorgesteld wordt om de termijn waarbinnen de inspecteur de belastingsschuld vaststelt aanzienlijk te beperken. Voor het vaststellen van de aanslag wordt in artikel 11, derde lid, van de AWR de termijn bekort van 3 jaar na afloop van het belastingtijdvak tot 15 maanden na ontvangst van de aangifte. Dit betekent dat bij een tijdige aangifte inkomstenbelasting de

aanslagtermijn wordt gehalveerd. Evenals de huidige termijn van 3 jaar is de termijn van 15 maanden een maximale termijn. In de meeste gevallen zal de Belastingdienst de aanslag (veel) eerder vaststellen. Thans stelt de Belastingdienst in beginsel binnen 3 maanden na de ontvangst van de aangifte een (nadere) voorlopige aanslag vast. In het voorgestelde systeem ontvangt de belastingplichtige waar mogelijk binnen 3 maanden na ontvangst van de aangifte de «definitieve» aanslag. Alleen als het vaststellen van de aanslag nog niet direct mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de aangifte aanleiding geeft tot nader onderzoek, ontvangt de belastingplichtige een bericht, meestal in de vorm van een (nadere) voorlopige aanslag.

Evenals de herzieningstermijn en de navorderingstermijn vangt de aanslagtermijn aan op de dag van ontvangst van de aangifte. De belastingplichtige heeft het daardoor zelf in de hand wanneer hij rechtszekerheid verkrijgt. Vanwege de duidelijkheid, ook in de communicatie, is het niet wenselijk dat voor het overgrote deel van de belastingplichtigen dat aangifte inkomstenbelasting doet vóór 1 april van het volgende kalenderjaar, de aanslagtermijn op verschillende data eindigt. De tweede volzin van het voorgestelde artikel 11, derde lid, van de AWR bepaalt daarom dat voor aangiften inkomstenbelasting die vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het belastingtijdvak zijn ontvangen, de termijn voor het vaststellen van de aanslag aanvangt op 1 april van dat volgende kalenderjaar. Onder de huidige regeling vervalt bijvoorbeeld de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting 2014 op 31 december 2017 of zo veel later als voor het doen van de aangifte uitstel is verleend. Onder de nieuwe regeling ontvangt de belastingplichtige die vóór 1 april 2015 aangifte inkomstenbelasting 2014 doet, zijn aanslag uiterlijk op 1 juli 2016.

Nu wordt voorgesteld om de aanslagtermijn te laten aanvangen op de dag van ontvangst van de aangifte kan de verlenging van de aanslagtermijn bij verleend uitstel voor het doen van aangifte in het huidige artikel 11, derde lid, van de AWR vervallen. De aanslagtermijn wordt niet meer automatisch verlengd met de duur van het verleende uitstel. Met uitzondering van de hiervóór toegelichte situatie, bedoeld in de tweede volzin van het voorgestelde artikel 11, derde lid, van de AWR, en de situatie, bedoeld in het voorgestelde artikel 11, vierde lid, van de AWR, is uitsluitend de dag van ontvangst van de aangifte bepalend. Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld op zijn verzoek uitstel voor de aangifte inkomstenbelasting 2013 verleend is van 5 maanden en de aangifte wordt alsnog op 16 juni 2014 ontvangen, dan gaat de aanslagtermijn lopen op 16 juni 2014. Deze belastingplichtige ontvangt zijn aanslag inkomstenbelasting 2013 uiterlijk op 16 september 2015. De inspecteur deelt de datum van ontvangst van de aangifte op grond van het voorgestelde artikel 8, derde lid, van de AWR (artikel IV, onderdeel C) aan de belastingplichtige mede.

Op grond van artikel 9, eerste lid, van de AWR stelt de inspecteur een termijn voor het doen van aangifte. Artikel 9, tweede lid, van de AWR biedt de inspecteur de mogelijkheid om deze termijn te verlengen. Nu de aanvang van de aanslagtermijn ingevolge dit wetsvoorstel gaat afhangen van de ontvangst van de aangifte, moet een voorziening worden getroffen voor het geval de belastingplichtige niet of niet tijdig aangifte doet. Zonder deze voorziening zou onduidelijk zijn wanneer de aanslagtermijn eindigt of wanneer de eveneens aan de ontvangst van de aangifte gekoppelde herzieningstermijn en navorderingstermijn aanvangen of aflopen. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, van de AWR bepaalt dat indien de aangifte niet is ontvangen binnen de door de inspecteur gestelde of verlengde termijn, de aanslagtermijn aanvangt op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd. De inspecteur kan de belastingplichtige na verloop van de in artikel 9, eerste of tweede lid, van de AWR bedoelde termijn aanmanen alsnog aangifte te doen. De

belastingplichtige is dan in verzuim. De termijn die de inspecteur bij de aanmaning stelt, heeft geen gevolgen voor de aanvang van de termijnen. Ditzelfde geldt als de aangifte alsnog (te laat) wordt ontvangen. Deze aangifte – na de aanslag – kwalificeert dan als een verzoek om herziening als bedoeld in het voorgestelde artikel 22a van de AWR.

Omdat de aanslagtermijn 15 maanden is en de herzieningstermijn 18 maanden, kan de aanslag ten minste 3 maanden op verzoek van de belastingplichtige door de inspecteur worden aangevuld (herzien). De bevoegdheid om de aanslag aan te vullen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de AWR. Aanvullen is een neutraal begrip en kan zowel betekenen dat het op de aanslag verschuldigde bedrag aan belasting wordt vermeerderd als dat het bedrag wordt verminderd. De aanvulling op de aanslag is geen (nieuwe) aanslag, met dien verstande dat het voorgestelde artikel 2, tweede lid, onderdeel g, van de AWR (artikel IV, onderdeel A) voor de bepalingen van de belastingwet de aanslag en de aanvulling op de aanslag aan elkaar gelijk stelt. Het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 (artikel V, onderdeel A) treft een vergelijkbare regeling voor de inning.

*Artikel IV, onderdeel E (artikel 12 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Op grond van het huidige artikel 12 van de AWR kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking besluiten om aan hem die aangifte gedaan heeft geen aanslag op te leggen. Deze beschikking wordt relatief weinig genomen, mede omdat in de gevallen waarin geen belasting (meer) verschuldigd is op grond van de artikelen 9.4 van de Wet IB 2001 en 25a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook een nihil-aanslag vastgesteld kan of moet worden. Daarom wordt voorgesteld om de «beschikking geen aanslag» te laten vervallen. Een belastingplichtige die aangifte doet, verwacht en heeft recht op een aanslag. Anders dan op de «beschikking geen aanslag» is het nieuwe herzieningsregime van toepassing op een nihil-aanslag. Een belastingplichtige die meent dat ten onrechte een nihil-aanslag is vastgesteld of die nog aanvullende informatie heeft, kan gedurende een veel langere periode dan geldt voor het maken van bezwaar tegen de beschikking om geen aanslag op te leggen verzoeken om de nihil-aanslag te herzien.

Voorgesteld wordt om in artikel 12 van de AWR een regeling te treffen voor opschorting van de aanslagtermijn, die tevens geldt voor opschorting van de herzieningstermijn (zie het voorgestelde artikel 22c, derde lid, van de AWR) en doorwerkt naar de navorderingstermijn (zie het voorgestelde artikel 16, zesde lid, van de AWR). Artikel 4:15 van de Awb kent de bevoegdheid om de termijn voor het geven van een beschikking op aanvraag op te schorten. Dit artikel geldt niet voor de aanslagregeling, omdat de aangifte geen aanvraag is in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Awb en de aanslag dus geen beschikking op aanvraag is. Artikel 4:15 van de Awb geldt in beginsel wel voor de aanvulling van de aanslag of voorlopige aanslag naar aanleiding van een verzoek om herziening van de belastingplichtige. De tekst van artikel 4:15 van de Awb leent zich echter niet goed voor een overeenkomstige toepassing in de fiscaliteit, zodat ook daarvoor het voorgestelde artikel 12 van de AWR in de plaats komt. Voorgesteld wordt om de termijnen op te schorten in 3 situaties. Ten eerste worden de termijnen opgeschort met (schriftelijke) instemming van de belastingplichtige. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan gevallen waarin er overleg plaatsvindt tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. De andere twee situaties zien op gevallen waarin meer informatie nodig is voor het vaststellen van de aanslag of voor de beoordeling van een verzoek om herziening, hetzij van de belastingplichtige zelf (het voorgestelde artikel 12, tweede lid, onderdeel a, van de

AWR), hetzij van buitenlandse instanties (het voorgestelde artikel 12, tweede lid, onderdeel b, van de AWR). In het eerste geval vangt de termijn opschorting aan op de dag waarop de inspecteur de belastingplichtige op grond van artikel 47 van de AWR vragen stelt. In het tweede geval vangt de termijn van opschorting aan op de dag nadat de inspecteur de belastingplichtige mededeelt dat informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd. Ook dit geschiedt schriftelijk. In beide gevallen is het de belastingplichtige dus kenbaar wanneer de termijn van opschorting aanvangt.

Indien informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd, eindigt de termijn van opschorting op de dag waarop de gevraagde informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is. Deze formulering is letterlijk overgenomen uit artikel 4:15 van de Awb. Er kan geen termijn worden gegeven waarbinnen de aan het buitenland gevraagde informatie ontvangen wordt of redelijkerwijs ontvangen zou moeten worden. Naast de aard van de gevraagde informatie hangt dat onder meer af van de mogelijkheden van de buitenlandse instantie om die informatie te bemachtigen. In binnenlandse situaties heeft de inspecteur meer bevoegdheden om een spoedige verstrekking van de gevraagde informatie te bewerkstelligen, onder andere door het stellen van een termijn voor beantwoording. Indien binnen die termijn niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichting tot het verstrekken van informatie ingevolge artikel 47 van de AWR kan de inspecteur bovendien een informatiebeschikking nemen (artikel 52a van de AWR). Daarom bepaalt het voorgestelde artikel 12, derde lid, van de AWR dat bij informatieverzoeken op grond van artikel 47 van de AWR de termijnen ten hoogste 6 maanden of tot de eerdere bekendmaking van een informatiebeschikking worden opgeschort.

#### *Artikel IV, onderdeel F (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In artikel 16 van de AWR worden de volgende wijzigingen voorgesteld:

1. toevoegen in het eerste lid van het criterium «wist of behoorde te weten»;
2. bekorting van de navorderingstermijn wegens een nieuw feit;
3. verlenging van de navorderingstermijn bij kwade trouw;
4. vastleggen van de voortvarendheidseis bij de verlengde navorderingstermijn;
5. afschaffen van het onderscheid tussen binnen- en buitensituaties;
6. wijzigingen van redactionele aard.

Om met het laatste te beginnen, het huidige artikel 16, eerste lid, van de AWR geeft de bevoegdheid tot navorderen indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden «dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend». Voorgesteld wordt om deze zinsnede te vervangen door «dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven». Het ten onrechte achterwege laten van een aanslag, het tot een te laag bedrag vaststellen van een aanslag en het ten onrechte of tot een te hoog bedrag verlenen van een vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting leidt er allemaal toe dat er ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Dit geldt ook voor de situaties waarop het huidige artikel 16, tweede lid, van de AWR ziet. De voorgestelde formulering dekt derhalve alle thans genoemde tekortkomingen in de heffing. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd. Het feit dat grond oplevert voor het vermoeden dat – in de voorgestelde formulering – ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven, moet nieuw zijn, dat wil zeggen dat het feit de inspecteur niet bekend was of

redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn. De voorwaarde van een nieuw feit blijft ongewijzigd. De inspecteur blijft verantwoordelijk voor het vaststellen van de aanslag. Daarbij passen een zorgvuldige handelwijze en een onderzoeksplicht zoals die door het nieuwfeitvereiste worden gewaarborgd. Aan de andere kant is het aandragen van de voor een juiste belastingheffing relevante informatie een gezamenlijke taak van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Een juiste belastingheffing is een vaststelling van de belastingschuld die niet te hoog én niet te laag is. Als het de belastingplichtige bekend is of kon zijn dat een aanslag ten onrechte achterwege blijft of de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, moet de inspecteur dit kunnen corrigeren. Daarom wordt voorgesteld het nieuwfeitvereiste te doorbreken indien de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.

Er is reeds eerder gepleit voor toevoeging van het criterium «wist of behoorde te weten».<sup>13</sup> Ook in de toeslagensfeer (artikel 21 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (AWIR)) en in de subsidiesfeer (artikel 4:49 van de Awb) geldt dit criterium. Daarnaast heeft jurisprudentie discussie over de noodzaak van verruiming van de navorderingsbevoegdheid opgeroepen.<sup>14</sup> In Overige fiscale maatregelen 2010 is gekozen voor een betrekkelijk beperkte verruiming van de navorderingsbevoegdheid (toevoeging artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR). Nu een nieuw heffingssysteem wordt voorgesteld, is een grondigere herziening op haar plaats. Doorslaggevend voor het doorbreken van het nieuwfeitvereiste bij «wist of behoorde te weten» is dat de belastingplichtige niet beschermd hoeft te worden bij misslagen die hem bekend zijn of bekend zouden moeten zijn. Daarnaast moeten de bevoegdheden van de belastingplichtige en de Belastingdienst in evenwicht zijn. Op grond van dit wetsvoorstel krijgt de belastingplichtige de bevoegdheid om langere tijd en op eenvoudige wijze de inspecteur te verzoeken om aanvulling van de aanslag. Bovendien wordt voorzien in kortere aanslagtermijnen. Daartegenover staat dan een ruimere correctiebevoegdheid van de inspecteur.

Het criterium «wist of behoorde te weten» zal in de praktijk nader moeten worden ingevuld. Daarbij zijn vooral de feitelijke omstandigheden van een geval relevant. Uitgangspunt blijft dat de belastingplichtige in beginsel mag vertrouwen op de aanslag. Het criterium «wist of behoorde te weten» doorbreekt dit vertrouwen in situaties waarin het vertrouwen niet gerechtvaardigd is. Bij het bewijs van weten of behoren te weten spelen objectief kenbare factoren een rol. Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om factoren als het kennisniveau van de belastingplichtige, de grootte van de correctie of de aard en complexiteit van de in het geding zijnde regeling. Op navordering zijn strafrechtelijke beginselen niet van toepassing. De kennis en inzicht van personen aan wie een belastingplichtige het doen van aangifte overlaat of die de belastingplichtige anderszins behulpzaam zijn geweest bij het doen van aangifte, dienen daarom aan die belastingplichtige te worden toegerekend.<sup>15</sup>

Ter illustratie volgt een aantal voorbeelden.

- Er kan sprake zijn van «wist of behoorde te weten» als het op de aanslag te betalen of terug te ontvangen bedrag sterk afwijkt van wat de belastingplichtige verwachtte of berekend had. Klassieke oorzaken zijn het in de aangifte verwisselen van het loon en de ingehouden loonbelasting, het weglaten van de komma (in aftrekposten) of juist het abusievelijk gebruik van de komma (in inkomensbestanddelen). Ook andere invulfouten die tot een onverwacht voordeel leiden vallen in de categorie «wist of behoorde te weten».

<sup>13</sup> Zie bijvoorbeeld de Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 225.

<sup>14</sup> In het bijzonder naar aanleiding van HR 7 december 2007, nr. 44 096, BNB 2008/178.

<sup>15</sup> Vgl. HR 22 juni 2012, nr. 11/03007, BNB 2012/227.

- Indien de belastingplichtige in de aangifte een beroep doet op een fiscale faciliteit of tegemoetkoming mag worden verwacht dat hij met extra zorgvuldigheid nagaat of aan de daaraan verbonden voorwaarden is voldaan. De belastingplichtige wist of behoorde bijvoorbeeld te weten dat een gift aan een algemeen nut beogende instelling die niet op de door de Belastingdienst gepubliceerde lijst staat, niet aftrekbaar is.
- Het uit te betalen bedrag aan heffingskortingen is niet meer dan het bedrag dat de fiscale partner aan belasting verschuldigd is. Als de partner onvoldoende belasting verschuldigd is of het partnerschap duurt minder dan 6 maanden wist of behoorde de belastingplichtige te weten dat de heffingskortingen ten onrechte of tot een te hoog bedrag uitbetaald zijn.
- De aangifte kan onjuist zijn omdat de gebruikte commerciële aangiftesoftware fouten bevat. Ook dan moet de inspecteur kunnen navorderen op grond van «wist of behoorde te weten». De kennis van de softwareleverancier kan immers worden toegerekend aan belanghebbende.

Ook thans zijn er gevallen waarin de inspecteur kan navorderen zonder te beschikken over een nieuw feit. Naast kwade trouw zijn dit gevallen die onder de zogenoemde tik- en schrijffoutenjurisprudentie vallen en de gevallen, genoemd in het huidige artikel 16, tweede lid, van de AWR. Eén van die gevallen is dat te weinig belasting is geheven ten gevolge van een de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout (artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR). De redelijkerwijs kenbare fout is begrepen in «wist of behoorde te weten». Artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR kan daarom vervallen.

Bij «wist of behoorde te weten» gaat het uitsluitend om wat de belastingplichtige kenbaar was of had moeten zijn bij de ontvangst van de aanslag of het uitblijven daarvan. Dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat er ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven impliceert geen verwijt in de zin van de fiscale boete- of strafbepalingen. Voor het opleggen van een vergrijpboete zal de inspecteur afzonderlijk moeten bewijzen dat de belastingplichtige grof schuldig of opzettelijk heeft bijgedragen aan de onjuiste heffing.

Het voorgestelde artikel 16, tweede lid, van de AWR stelt de navorderingstermijn bij een nieuw feit of wist of behoorde te weten op 3 jaar na de ontvangst van de aangifte. Bij een tijdige aangifte inkomstenbelasting – vóór 1 april van het volgende kalenderjaar – is dit een bekorting van de navorderingstermijn met bijna 2 jaar. Evenals bij de aanslagtermijn gelden op het uitgangspunt dat de dag van ontvangst van de aangifte bepalend is voor de aanvang van de navorderingstermijn twee uitzonderingen. Het voorgestelde artikel 11, derde lid, tweede volzin, van de AWR bepaalt dat voor aangiften inkomstenbelasting die zijn ontvangen vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft, de aanslagtermijn aanvangt op 1 april van dat kalenderjaar. Daarmee wordt voorkomen dat voor de grote bulk van de aangiften de aanslagtermijn op verschillende dagen aanvangt en eindigt. Om dezelfde reden bepaalt artikel 16, tweede lid, laatste volzin, van de AWR dat de fictieve ontvangstdatum doorwerkt naar de navorderingstermijn. Voor deze aangiften eindigt de navorderingstermijn dan 3 jaar na 1 april van het op het belastingtijdvak volgende kalenderjaar. De tweede uitzondering geldt voor een belastingplichtige die niet of niet tijdig aangifte doet, dat wil zeggen wiens aangifte niet is ontvangen binnen de door de inspecteur op grond van artikel 9, eerste of tweede lid, van de AWR gestelde of verlengde termijn. Op grond van artikel 16, tweede lid, laatste volzin, van de AWR vangt voor hem de navorderingstermijn aan op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd. De fictieve aanvang van de termijn geldt zowel voor de navordering wegens een nieuw feit of «wist of behoorde te weten» als voor de navordering bij kwade trouw (zie

het voorgestelde artikel 16, vierde lid, tweede volzin, van de AWR). Tot slot bepaalt artikel 16, zesde lid, van de AWR dat de navorderingstermijn wordt verlengd met de duur waarmee de aanslagtermijn is opgeschort op grond van artikel 12 van de AWR.

Met de beoogde bekorting van de aanslagtermijn en van de navorderingstermijn wegens een nieuw feit wordt de belastingheffing over een belastingtijdvak voor goedwillende belastingplichtigen veel eerder afgesloten. Belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, behoren niet te profiteren van de snelle(re) rechtszekerheid die het beoogde heffingsstelsel biedt. Van kwade trouw is sprake indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt.<sup>16</sup> Onder opzet wordt voorwaardelijk opzet begrepen. In de context van artikel 16 van de AWR dient bovendien kwade trouw van degene van wiens hulp de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt om aan zijn verplichting tot het doen van aangifte te voldoen, aan de belastingplichtige te worden toegerekend.<sup>17</sup>

De kwade trouw moet aanwezig zijn ter zake van het feit dat grond oplevert voor het vermoeden dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Het hangt derhalve van de omstandigheden van het geval af naar welk moment de aanwezigheid van kwade trouw beoordeeld moet worden. Heeft de belastingplichtige uitsluitend informatie bij de aangifte verstrekt, dan moet de gedraging naar het moment van doen van aangifte beoordeeld worden.<sup>18</sup> Heeft de inspecteur naar aanleiding van de aangifte vragen gesteld op grond van artikel 47 van de AWR, dan zijn de gedragingen van de belastingplichtige tot en met de beantwoording van deze vragen relevant. Heeft de belastingplichtige om herziening van de aanslag verzocht en daarbij opzettelijk onjuiste informatie verstrekt of juiste informatie onthouden, is de belastingplichtige ook te kwader trouw. Kwade trouw gaat evenwel niet zo ver dat het de belastingplichtige verweten kan worden dat hij niet verzoekt om aanvulling van de aanslag indien hij weet dat deze aanslag te laag is. In dat geval kan de inspecteur – binnen de dan geldende termijn – navorderen op grond van artikel 16, eerste lid, van de AWR.

De navorderingstermijn bij kwade trouw eindigt 12 jaar na ontvangst van de aangifte (met uitzondering van de situaties bedoeld in artikel 16, vierde lid, tweede volzin, en zesde lid, van de AWR). Deze lange termijn geeft de inspecteur geen vrijbrief om nodeloos lang met het vaststellen van een navorderingsaanslag te wachten. De Hoge Raad heeft over de huidige verlengde navorderingstermijn van artikel 16, vierde lid, van de AWR prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU). Een van die vragen betrof of de verlengde navorderingstermijn niet verder gaat dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden. Bij de beantwoording heeft het HvJ EU onderscheid gemaakt tussen twee gevallen. Het eerste geval betreft de situatie dat de belastingautoriteiten geen aanwijzing hebben over het bestaan van bestanddelen waarover nog niet is geheven. Omdat in een dergelijk geval geen aanknopingspunten voorhanden zijn voor het instellen van een onderzoek is een navorderingstermijn van 12 jaar geoorloofd. Het tweede geval betreft de situatie dat de belastingautoriteiten wel beschikken over aanwijzingen over belastbare bestanddelen op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen. In dat geval is er geen rechtvaardiging voor de algemene toepassing van een bijkomende navorderingstermijn die niet afhankelijk is van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van – in deze zaken – de regelingen voor wederzijdse

<sup>16</sup> Zie bijvoorbeeld HR 11 juni 1997, nr. 32 299, BNB 1997/384 en HR 3 december 2010, nr. 09/04514, BNB 2012/13.

<sup>17</sup> HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, BNB 2009/80.

<sup>18</sup> Zie bijvoorbeeld HR 13 augustus 2010, nr. 08/03431, BNB 2010/296.

bijstand.<sup>19</sup> De Hoge Raad heeft vervolgens de zogenoemde voortvarendheidseis geformuleerd: de navorderingsaanslag moet worden vastgesteld binnen het tijdsverloop dat na het opkomen van de aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemoeid met:

1. het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting;
2. het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.<sup>20</sup>

De voortvarendheidseis wordt gecodificeerd in het voorgestelde artikel 16, vijfde lid, van de AWR. Zodra de inspecteur voldoende aanwijzingen heeft dat er ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven, dient hij uiterlijk binnen 2 jaar een navorderingsaanslag vast te stellen. Voldoende aanwijzingen moet hier worden verstaan als voldoende aanwijzingen ten onrechte te weinig belasting is betaald en dus om een onderzoek in te stellen. Wanneer daarvan sprake is, vergt een feitelijke beoordeling van de specifieke zaak en kan dus niet in algemene bewoordingen worden aangegeven. De maximale termijn van 2 jaar is gekozen als een redelijk gemiddelde van de tijd die gemoeid is met het verkrijgen van de noodzakelijke informatie zowel in binnenland- als in buitenslandssituaties en het voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslag met inbegrip van eventueel overleg met de belastingplichtige.

De navorderingsbevoegdheid bij kwade trouw geldt voor alle bestanddelen van het voorwerp van de inkomstenbelasting, de schenkbelasting en de erfbelasting en ongeacht of deze bestanddelen in Nederland of in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. Voor de erfbelasting blijft daarnaast de in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid in buitenslandssituaties van artikel 66, vierde lid, van de Successiewet 1956 gelden.

In artikel 20 van de AWR, de naheffingsbevoegdheid, worden bewust en uitdrukkelijk geen wijzigingen voorgesteld. De naheffingstermijn blijft derhalve 5 jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingsschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Ook andere mogelijke beperkingen in de navorderings sfeer werken niet door naar de naheffing.

#### *Artikel IV, onderdeel G (artikel 17 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Het voorgestelde artikel 17 van de AWR is te beschouwen als een eigentijdse codificatie van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Door de steeds verdergaande automatisering van de belastingheffing, niet alleen bij de Belastingdienst maar ook bij de leveranciers van de benodigde gegevens, neemt het risico dat de vroegere schrijf- en tikfout, thans omschreven als «fout of verstoring in de systemen», doorwerkt naar vele belastingplichtigen evenredig toe. Waar vroeger bijvoorbeeld sprake was van een fout in één aanslag als de inspecteur een komma op een verkeerde plaats overnam, kan het niet-programmeren in een systeem van de aanwezigheid van een komma ertoe leiden dat massaal onjuiste aanslagen worden vastgesteld. De fout of verstoring in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst kan plaatsvinden binnen de systemen zelf, maar ook worden veroorzaakt door van derden afkomstige informatie. Deze laatste situatie is uitdrukkelijk onder artikel 17 van de AWR begrepen.

Fouten of verstoringen waarop het voorgestelde artikel 17 van de AWR ziet zijn:

<sup>19</sup> HvJ EU 11 juni 2009, nrs. C-155/08 en C-157/08, BNB 2009/222.

<sup>20</sup> Zie onder meer HR 20 april 2012, nr. 11/03542, BNB 2012/173.

- foutief aangeleverde rensenimenten of verkeerde interpretatie van gerenseigneurde gegevens door systeemfouten of automatiseringsproblemen;
- onjuiste berekening van belastingbedragen door systeemfouten of automatiseringsproblemen;
- onvoorziene onjuistheden in de programmatuur bij het implementeren van nieuwe wetgeving;
- fouten in aangifteprogramma's van externe softwareleveranciers, of «communicatieproblemen» tussen deze programma's en de programmatuur van de Belastingdienst.

Het kabinet is van mening dat het, gelet op doel en strekking van het thans voorliggende wetsvoorstel, redelijk is dat de Belastingdienst dergelijke fouten op eenvoudige wijze kan herstellen. Daarom stelt het een in de tijd beperkte navorderingsbevoegdheid voor om de onjuiste aanslagen als gevolg van verstoringen en fouten in de systemen van gegevensverwerking te corrigeren. Deze navorderingsbevoegdheid verloopt 6 maanden na dagtekening van de aanslag.

Bij toepassing van artikel 17 van de AWR moet sprake zijn van een fout of verstoring die massale gevolgen heeft. Bij incidentele gevallen, zelfs als deze het gevolg zijn van een fout zoals in het voorgestelde artikel bedoeld, zal de inspecteur steeds moeten bezien of het mogelijk is om op grond van het in artikel 16 van de AWR voorgestelde criterium «wist of behoorde te weten» na te vorderen. Hetzelfde geldt wanneer de beperkte navorderingstermijn van artikel 17 van de AWR verstreken is.

*Artikel IV, onderdelen H, I en J (artikelen 21d, 21j en 21ja van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Artikel 21ja van de AWR verstaat voor de toepassing van de artikelen 21d en 21j van die wet onder ambtshalve vermindering mede een herziening als bedoeld in artikel 9.5, eerste lid, van de Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om herziening bij de inkomstenbelasting niet alleen mogelijk te maken tegen voorlopige aanslagen maar ook tegen aanslagen. Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om het verzoek om herziening in de artikelen 21d en 21j van de AWR zelf op te nemen als reden voor het plaatsen van een aantekening «in onderzoek» dan wel het verwijderen daarvan en om het verzoek om herziening aan te merken als verzoekschrift om ambtshalve vermindering van het inkomensgegeven dan wel een verzoekschrift om wijziging van het besluit van de afnemer. Artikel 21ja van de AWR kan daarmee vervallen.

Op grond van artikel 21k, eerste lid, van de AWR wordt een onjuist inkomensgegeven in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen door de inspecteur ambtshalve verminderd. Het inkomensgegeven is in de basisregistratie inkomen opgenomen ten behoeve van de afnemers van die basisregistratie. De ambtshalve vermindering dient in zoverre het doel dat aan die afnemers juiste informatie verstrekt wordt. Dit is een ander doel dan artikel 65 van de AWR beoogt. De ambtshalve vermindering op de voet van dat artikel leidt namelijk tot een teruggaaf van belasting aan de belastingplichtige. Voorgesteld wordt om die ambtshalve teruggaaf te beperken tot gevallen waarin de belastingplichtige redelijkerwijs daarom niet eerder – door middel van een verzoek om herziening – had kunnen verzoeken. Er is geen aanleiding om voor het verstrekken van juiste informatie aan de afnemers van de basisregistratie inkomen eenzelfde restrictie aan te brengen.

*Artikel 22*

Het voorgestelde artikel 22, eerste lid, van de AWR definieert herziening als het aanvullen van de aanslag of van een voorlopige aanslag die is vastgesteld ingevolge de Wet IB 2001 of de Successiewet 1956. De bevoegdheid van de inspecteur om de voorlopige aanslag aan te vullen is geregeld in artikel 13, derde lid, van de AWR. Een voorlopige aanslag kan ook zonder verzoek van de belastingplichtige door de inspecteur worden aangevuld tot ten hoogste het bedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. Deze bevoegdheid is niet nieuw. De bevoegdheid van de inspecteur om de aanslag aan te vullen is wel nieuw (zie het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de AWR). De aanslag kan uitsluitend worden aangevuld op verzoek van de belastingplichtige. Herziening is een beschikking en het verzoek om herziening van de belastingplichtige is een aanvraag in de zin van artikel 1:3 van de Awb. Anders dan op de aangifte en de aanslag is titel 4.1 van de Awb, met uitzondering van § 4.1.3.2 (zie het voorgestelde artikel 22a, zesde lid, van de AWR), op herziening en het verzoek daartoe rechtstreeks van toepassing. Titel 4.1 bevat onder meer voorschriften over de vereisten waaraan het verzoek om herziening moet voldoen (artikel 4:2 van de Awb). Artikel 4:1 van de Awb bepaalt daarnaast dat het verzoek om herziening schriftelijk moet worden ingediend. Onder schriftelijk is elektronisch begrepen. Artikel 4:5 van de Awb bevat een regeling op grond waarvan de inspecteur kan besluiten een verzoek om herziening niet in behandeling te nemen. De inspecteur kan daartoe bijvoorbeeld besluiten indien de belastingplichtige desgevraagd onvoldoende informatie verstrekt om het verzoek om herziening te kunnen beoordelen. Artikel 4:6 van de Awb werpt een dam op tegen een herhaald verzoek dat al eerder geheel of gedeeltelijk is afgewezen en waartegen de belastingplichtige niet in bezwaar gegaan is. Indien de belastingplichtige geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden aanvoert, kan de inspecteur het verzoek om herziening zonder meer afwijzen. Op grond van artikel 4:13 van de Awb moet de beslissing op een verzoek om herziening binnen een redelijke termijn gegeven worden. De redelijke termijn is in ieder geval verstreken indien de inspecteur niet binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek om herziening een beslissing heeft genomen, tenzij de inspecteur de belastingplichtige op grond van artikel 4:14, derde lid, van de Awb tijdig mededeelt dat de beslissing niet binnen 8 weken genomen kan worden en daarbij een andere termijn noemt. Afdeling 4.1.2 van de Awb bevat daarnaast voorschriften over het horen van de belanghebbende. Op grond van de artikelen 4:7 en 4:9 van de Awb stelt de Belastingdienst de belastingplichtige in de gelegenheid om zijn zienswijze mondeling of schriftelijk naar voren te brengen indien de Belastingdienst voornemens is om het verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk af te wijzen, mits de voorgenomen afwijzing steunt op gegevens over feiten en belangen die de belastingplichtige betreffen en die afwijken van de gegevens die de belastingplichtige ter zake heeft verstrekt. Het horen is evenwel geen verplichting. De Belastingdienst kan van het horen afzien op grond van het bepaalde in de artikelen 4:11 en 4:12 van de Awb, in het bijzonder op grond van het bepaalde in artikel 4:12, eerste lid, van de Awb.

*Artikel 22a*

Herziening biedt de belastingplichtige desgewenst de gelegenheid om op eenvoudige wijze en gedurende een langere periode informatie aan te dragen. Naar aanleiding van een verzoek om herziening kan de inspecteur

de voorlopige aanslag of aanslag aanvullen. Indien de inspecteur het verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk afwijst, neemt hij een voor bezwaar vatbare beschikking. Hiermee is de rechtsbescherming gewaarborgd.

Voor de beoordeling van een verzoek om herziening van de aanslag gelden dezelfde regels als voor de beoordeling van de aangifte. De inspecteur mag in beginsel met vertrouwen afgaan op de juistheid van in het verzoek opgenomen feiten, zeker indien het verzoek een ordelijke indruk maakt.<sup>21</sup> Slechts indien de inspecteur twijfel koestert of moet koesteren aan de juistheid van de gegevens, is hij gehouden een nader onderzoek in te stellen.<sup>22</sup> Of de Belastingdienst bij de beoordeling van een verzoek om herziening bewust een standpunt heeft ingenomen, moet worden bekeken vanuit de positie van de belastingplichtige. Het gaat er daarbij niet om of de Belastingdienst daadwerkelijk bewust een standpunt heeft bepaald, maar of de belastingplichtige op grond van een handelen of niet handelen van de inspecteur, in de gegeven omstandigheden, redelijkerwijs mocht menen dat de Belastingdienst een bewust standpunt heeft ingenomen. Daarbij speelt onder meer een rol of de belastingplichtige een bepaalde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stelt. Het enkele doen van een verzoek is daarvoor onvoldoende. De Belastingdienst is verder nimmer gebonden aan een ingenomen standpunt indien de belastingplichtige onjuiste of onvolledige gegevens heeft verstrekt of het standpunt zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige in alle redelijkheid geen nakoming mag verlangen.<sup>23</sup> Bij een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag ligt een en ander simpeler, in die zin dat de toewijzing van zo'n verzoek de Belastingdienst evenmin als de vaststelling of aanpassing van een voorlopige aanslag bindt.

De inspecteur kan een verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk afwijzen met een beroep op interne compensatie. Voor de beoordeling van een verzoek om herziening van de aanslag gelden in dat opzicht dezelfde regels als voor de beoordeling van een bezwaar. Interne compensatie komt aan de orde indien tegenover de vermindering van de aanslag waarom de belastingplichtige verzoekt een nog niet in aanmerking genomen post staat die tot vermeerdering van de aanslag leidt. De geheel of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek om herziening geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking. De belastingplichtige kan dus rechtsmiddelen aanwenden tegen de toepassing van interne compensatie.

Indien de inspecteur voornemens is van de aangifte af te wijken, dat wil zeggen om de belastingschuld hoger vast te stellen, neemt hij contact op met de belastingplichtige. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is deze regel vastgelegd. Tijdens dat contact kan blijken dat de belastingplichtige het eens is met de correctie. Het kan ook zijn dat het de inspecteur in dat contact of bijvoorbeeld uit eerder overleg blijkt dat er een geschil bestaat. In dat geval voorziet artikel 22a, derde lid, van de AWR erin dat de inspecteur direct bij de vaststelling van de aanslag een voor bezwaar vatbare beschikking neemt. De belastingplichtige kan tegen deze beschikking rechtstreeks rechtsmiddelen aanwenden zonder dat hij eerst een verzoek om herziening van de aanslag moet indienen. Om te voorkomen dat de inspecteur de aanslagregeling ten onrechte in de geschilfase trekt, is de instemming van de belastingplichtige een voorwaarde voor het direct nemen van een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de belastingplichtige afziet van het maken van bezwaar,

<sup>21</sup> HR 15 juni 1977, nr. 18 326, BNB 1977/198, HR 5 november 1986, nr. 24 075, BNB 1987/19, en HR 11 april 2001, nr. 36 088, BNB 2001/260.

<sup>22</sup> HR 2 november 2001, nr. 39 696, BNB 2002/38.

<sup>23</sup> Vgl. HR 22 juni 1977, nr. 18 395, BNB 1977/284 en HR 14 februari 1990, nr. 26 402, BNB 1990/219.

moet worden aangenomen dat hij zich met de correctie verenigt. De herzieningsfase herleeft dan weer gedurende de nog resterende herzieningstermijn, zodat de belastingplichtige eventueel andere aanvullingen kan doorgeven.

Zoals hiervoor is aangegeven, is titel 4.1 van de Awb nagenoeg geheel van toepassing op (het verzoek om) herziening. Artikel 4:4 van de Awb bepaalt dat voor het indienen van aanvragen en het verstrekken van gegevens een modelformulier kan worden vastgesteld, voor zover daarin niet is voorzien bij wettelijk voorschrift. Het voorgestelde artikel 22a, vierde lid, van de AWR voorziet daarin door te bepalen dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld over de wijze waarop een verzoek om herziening gedaan wordt. Op termijn ligt bijvoorbeeld voor de hand om ook voor het verzoek om herziening de verplichting te gaan laten gelden om de elektronische weg te volgen. Daarnaast kunnen voor bepaalde gevallen afwijkende regels gesteld worden. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan een verplichting voor bepaalde middelen of voor belastingplichtigen die elektronisch aangifte doen om een verzoek om herziening langs elektronische weg in te dienen vooruitlopend op een algemene verplichting daartoe. Een ander voorbeeld kan zijn dat voor een verzoek om herziening vóór de aangifte een ander formulier wordt voorgeschreven dan een verzoek om herziening na de aangifte. Het is verder denkbaar dat de Hoge Raad een arrest wijst dat voor belastingplichtigen gunstiger is dan de uitleg van de Belastingdienst tot dan toe. Indien de herzieningstermijn nog niet is verstreken, kunnen belastingplichtigen naar aanleiding daarvan om aanvulling van de aanslag verzoeken. In zo'n geval kan het gebruik van een bepaalde code of label worden voorgeschreven om een efficiënte beoordeling te bevorderen. De mogelijkheid om te verzoeken om herziening doet niet af aan de aangifteverplichting van de belastingplichtige. De aangifte moet juist, volledig, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden gedaan. Dit wordt beoordeeld naar het moment van doen van de aangifte. Informatie die later in een verzoek om herziening wordt verstrekt kan niet bewerkstelligen dat een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog juist of volledig is. Dit is met name van belang voor de zogenoemde omkering van de bewijslast (artikelen 25, derde lid, en 27e van de AWR) en de vergrijpboete bij de aanslag (artikel 67d van de AWR). In voorkomende gevallen zal die vergrijpboete niet worden opgelegd indien de belastingplichtige voordat hij redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte bekend is of bekend zal worden, een juist en volledig verzoek om herziening doet. Zo'n verzoek om herziening kwalificeert als een beroep op de inkeerregeling van artikel 67n van de AWR.

Een belastingplichtige kan meerdere verzoeken om herziening doen. Met name voor gevallen waarin de belastingplichtige kort na elkaar of in ieder geval binnen de beslistermijn van 8 weken, gerekend vanaf het eerste verzoek om herziening, meermaals om herziening verzoekt, bepaalt het voorgestelde artikel 22a, vijfde lid, van de AWR dat de inspecteur zijn beslissingen kan verenigen in één beschikking. In die gevallen zal de inspecteur de verzoeken in onderling verband beoordelen en komt het de duidelijkheid ten goede indien de beslissingen in één beschikking bekendgemaakt worden. Dit geldt zowel indien de inspecteur alle verzoeken toewijst als indien hij alle verzoeken afwijst. Indien de inspecteur één of meerdere verzoeken om herziening toewijst en één of meerdere verzoeken om herziening afwijst, volgen in de regel (ten minste) 2 beschikkingen: de aanvulling van de aanslag naar aanleiding van de toegewezen verzoeken en een voor bezwaar vatbare beschikking voor de afgewezen verzoeken.

Het voorgestelde artikel 22a, zesde lid, van de AWR sluit toepassing van de dwangsomregeling bij herziening uit. Ook dit volgt uit het principe dat de mogelijkheid om te verzoeken om herziening niet afdoet aan de

aangifteverplichting van de belastingplichtige. In de aangifte moet de belastingplichtige alle voor de heffing relevante informatie juist vermelden. Herziening biedt slechts een eenduidige en eenvoudige procedure om onvolkomenheden alsnog door te geven. Op het vaststellen van een aanslag naar aanleiding van de aangifte is de dwangsomregeling niet van toepassing. Het is dan niet consistent en naar de mening van het kabinet ook niet juist dat bij het doorgeven van onvolkomenheden de dwangsomregeling wel van toepassing zou zijn. Het kabinet wil financiële risico's voor de Belastingdienst vermijden en belastingplichtigen niet belonen voor minder zorgvuldig aangiftegedrag.

#### *Artikel 22b*

Het voorgestelde artikel 22b van de AWR regelt de termijn voor herziening van de voorlopige aanslag. Deze vangt aan op de dag van dagtekening van de voorlopige aanslag en eindigt op de dag van dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Deze regeling is gelijklopend aan de huidige regeling voor herziening van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting in artikel 9.5 van de Wet IB 2001.

#### *Artikel 22c*

Het voorgestelde artikel 22c van de AWR bepaalt dat de termijn voor herziening van een aanslag aanvangt op de dag van ontvangst van de aangifte en 18 maanden later eindigt. Belastingplichtigen hebben daarmee voldoende gelegenheid om desgewenst aanvullende informatie door te geven, zodat de inspecteur de aanslag kan aanvullen. Bij een aanslagtermijn van 15 maanden na ontvangst van de aangifte en een herzieningstermijn van 18 maanden na ontvangst van de aangifte hebben belastingplichtigen namelijk altijd ten minste 3 maanden om te verzoeken om aanvulling van die aanslag.

Op het uitgangspunt dat de dag van ontvangst van de aangifte bepalend is voor de aanvang van de herzieningstermijn, gelden, evenals bij de aanslagtermijn, twee uitzonderingen. Het voorgestelde artikel 11, derde lid, tweede volzin, van de AWR bepaalt dat voor aangiften inkomstenbelasting die zijn ontvangen vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft, de aanslagtermijn aanvangt op 1 april van dat kalenderjaar. Daarmee wordt voorkomen dat voor de grote bulk van de aangiften de aanslagtermijn op verschillende dagen aanvangt en eindigt. Om dezelfde reden bepaalt artikel 22c, tweede lid, van de AWR dat de fictieve ontvangstdatum doorwerkt naar de herzieningstermijn. Voor deze aangiften eindigt de herzieningstermijn dan 18 maanden na 1 april, ofwel op 1 oktober van het jaar volgend op het jaar waarin aangifte gedaan is. De tweede uitzondering geldt voor een belastingplichtige die niet of niet tijdig aangifte doet, dat wil zeggen wiens aangifte niet is ontvangen binnen de door de inspecteur op grond van artikel 9, eerste of tweede lid, van de AWR gestelde of verlengde termijn. Op grond van artikel 22c, tweede lid, van de AWR vangt voor hen de herzieningstermijn aan op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd.

Het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 12 van de AWR (artikel IV, onderdeel E) schort in bepaalde situaties de aanslagtermijn op. Artikel 22c, derde lid, van de AWR bepaalt dat de herzieningstermijn met de duur van de opschorting van de aanslagtermijn wordt verlengd. Zonder deze regeling zou de herzieningstermijn vóór de aanslagtermijn kunnen verstrijken.

Op grond van artikel 4:13 van de Awb beslist de inspecteur in beginsel binnen 8 weken op een verzoek om herziening. Indien een verzoek vlak vóór het einde van de herzieningstermijn wordt gedaan, eindigt de beslistermijn na de herzieningstermijn. De inspecteur zou dan bij

toewijzing van het verzoek geen aanvulling op de aanslag kunnen vaststellen. De termijn waarbinnen de inspecteur de aanslag kan aanvullen, is immers gekoppeld aan de herzieningstermijn. Artikel 22c, vierde lid, van de AWR bepaalt daarom dat bij een verzoek om herziening binnen 8 weken vóór het einde van de herzieningstermijn de herzieningstermijn – en daarmee de termijn om de aanslag aan te vullen – met 8 weken verlengd wordt.

#### *Artikel 22d*

Tussen het moment van ontvangst van de aangifte en de dag van dagtekening van de aanslag lopen twee herzieningstermijnen. De termijn voor herziening van de voorlopige aanslag loopt door tot de dagtekening van de aanslag, terwijl de termijn voor herziening van de aanslag bij de ontvangst van de aangifte begint. Hiervoor is bewust gekozen. Er kunnen zich meerdere situaties voordoen. De Belastingdienst streeft ernaar om in zo veel mogelijk gevallen na de aangifte direct de aanslag vast te stellen. Er zullen echter ook belastingplichtigen blijven die een (nadere) voorlopige aanslag ontvangen. Daarnaast kan de belastingplichtige met een verzoek om herziening na de aangifte verschillende bedoelingen hebben. Hij kan beogen een reeds eerder vastgestelde voorlopige aanslag te laten wijzigen of hij kan beogen dat de inspecteur de informatie die hij verstrekt in zijn verzoek om herziening betreft bij het vaststellen van de nog vast te stellen aanslag die op de aangifte volgt. Het is aan de inspecteur om het verzoek om herziening tussen het moment van ontvangst van de aangifte en de dag van dagtekening van de aanslag te kwalificeren en dienovereenkomstig een beslissing te nemen. Dit kan zijn het aanvullen van de reeds vastgestelde voorlopige aanslag, het betrekken van het verzoek bij de vaststelling van de nog vast te stellen voorlopige aanslag of aanslag na de aangifte of het geheel of gedeeltelijk afwijzen van het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de inspecteur het verzoek om herziening betreft bij de vaststelling van de nog vast te stellen voorlopige aanslag of aanslag na de aangifte is daarmee beslist op het verzoek om herziening; de gevolgen van het verzoek om herziening zijn immers verwerkt in de (voorlopige) aanslag na de aangifte. Het kan ook zijn dat het verzoek om herziening op een zodanig tijdstip binnenkomt dat de inspecteur daarmee geen rekening meer kan houden bij het vaststellen van de voorlopige aanslag of aanslag na de aangifte. In dat geval kan de inspecteur het verzoek om herziening aanmerken als een verzoek om herziening van de (voorlopige) aanslag na de aangifte en naar aanleiding daarvan de (voorlopige) aanslag na de aangifte aanvullen. Deze twee uitkomsten zijn geregeld in het voorgestelde artikel 22d van de AWR. Voor de derde uitkomst, het verzoek om herziening leidt tot aanvulling van de reeds vastgestelde voorlopige aanslag, is de grondslag gegeven in het voorgestelde artikel 22b van de AWR, in verbinding met artikel 13, derde lid, van die wet.

#### *Artikel 22e*

Het voorgestelde herzieningsregime voorziet erin dat de belastingplichtige een voor bezwaar vatbare beschikking ontvangt, zodra er een geschil ontstaat. Op deze wijze kan de belastingplichtige de voorlopige aanslag, de aanslag of een aanvulling daarop voorleggen in bezwaar en beroep. Op grond van het voorgestelde artikel 22e, onderdeel a, van de AWR eindigt op dat moment het herzieningsregime. De voorlopige aanslag en de aanslag kunnen niet worden beschouwd als een meerledig besluit in die zin dat de elementen waaruit het als verschuldigd vastgestelde bedrag is opgebouwd, zouden kunnen worden onderscheiden als evenzovele besluitonderdelen. Een bezwaar tegen een element van de voorlopige aanslag of aanslag moet derhalve worden beschouwd als een bezwaar

tegen die belastingaanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele elementen van die belastingaanslag.<sup>24</sup>

Het zou los daarvan overigens ook niet wenselijk zijn de belastingaanslag te splitsen in elementen waartegen bezwaar loopt en elementen die herzien kunnen worden. De elementen van de voorlopige aanslag of de aanslag moeten in bezwaar en beroep in samenhang beoordeeld (kunnen) worden. Dit betekent niet dat informatie die de belastingplichtige verstrekt nadat hij een voor bezwaar vatbare beschikking heeft ontvangen altijd tot uitbreiding van het geschil leidt. Indien de inspecteur het met de inhoud en gevolgen van de aanvullende informatie eens is, kan hij het bezwaar in zoverre toewijzen en de (voorlopige) aanslag dienovereenkomstig verminderen. Met andere woorden, in bezwaar of beroep blijft het geschil beperkt tot die elementen waarover de belastingplichtige en de inspecteur het daadwerkelijk oneens zijn.

De ontvangst van een voor bezwaar vatbare beschikking betekent niet dat er altijd een bezwaar- of beroepsprocedure gaat lopen. Met de beschikking geeft de inspecteur uitsluitend aan het niet eens te zijn met de door de belastingplichtige voorgestane aanvulling van de aanslag of voorlopige aanslag. Het is aan de belastingplichtige om na kennisneming van het standpunt van de inspecteur al dan niet bezwaar te maken. Als de belastingplichtige afziet van het maken van bezwaar loopt de herzienings-termijn gewoon door. Dit laat onverlet dat er in een later stadium een geschil kan ontstaan over een ander element van de voorlopige aanslag of de aanslag. Hetzelfde element kan echter niet meer aan de orde komen, tenzij de belastingplichtige nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden aanvoert (artikel 4:6 van de Awb).

Het kan zijn dat in het contact naar aanleiding van een verzoek om herziening alle feiten en omstandigheden besproken zijn en volstrekt duidelijk zijn geworden, maar dat partijen van mening blijven verschillen over de duiding daarvan of dat de bezwaarfase om andere redenen geen toegevoegde waarde meer heeft. In dat geval kan de belastingplichtige de inspecteur verzoeken in te stemmen met rechtstreeks beroep (artikel 7:1a van de Awb). Daarmee wordt voorkomen dat in de bezwaarfase een gedwongen herhaling van zetten dient plaats te vinden en heeft de belastingplichtige direct toegang tot de rechter.

Evenals de herzieningstermijn vangt de navorderingstermijn aan bij de ontvangst van de aangifte (artikel IV, onderdeel F). Navordering komt pas aan de orde nadat de aanslag is vastgesteld of nadat – na het verstrijken van de aanslagtermijn – is gebleken dat ten onrechte geen aanslag is vastgesteld. Gedurende een bepaalde periode loopt de navorderingsbevoegdheid dus parallel aan herziening. Indien de inspecteur in die periode een navorderingsaanslag vaststelt, eindigt de herzieningstermijn op grond van het voorgestelde artikel 22e, onderdeel b, van de AWR. Herziening heeft betrekking op de aanslag. Deze aanslag is bij het vaststellen van een navorderingsaanslag achterhaald; de navorderingsaanslag bepaalt de belastingschuld. De belastingplichtige heeft rechtsbescherming. Hij kan tegen de navorderingsaanslag binnen 6 weken bezwaar maken. Daarin verandert niets.

#### *Artikel 22f*

Herziening heeft betrekking op voorlopige aanslagen en aanslagen. Er is een aantal beschikkingen waarvan de grondslag dezelfde is als of samenhangt met de grondslag van de voorlopige aanslag of aanslag, te weten belastbare inkomen voor de inkomstenbelasting en de belaste verkrijging voor de schenk- of erfbelasting. Deze samenhangende beschikkingen kunnen, maar hoeven niet op hetzelfde aanslagbiljet

<sup>24</sup> Vgl. HR, 24 januari 2003, nr. 36 247, BNB 2003/172.

vermeld te zijn. Voorbeelden zijn de beschikkingen inzake de belastingrente, de revisierente, de vergrijpboete, de verliesvaststelling of de vaststelling van het verzamelinkomen. Onder de huidige regeling moet de belastingplichtige afzonderlijk bezwaar maken tegen zowel de belastingaanslag als de samenhangende beschikking. Na invoering van herziening op verzoek van de belastingplichtige zou de belastingplichtige eenvoudig om herziening van de grondslag voor de voorlopige aanslag of de aanslag kunnen verzoeken, terwijl hij voor aanpassing van de op diezelfde of een samenhangende grondslag gebaseerde beschikking nog steeds bezwaar zou moeten maken. Dit is niet wenselijk. Het voorgestelde artikel 22f van de AWR bepaalt daarom dat indien de inspecteur de voorlopige aanslag of aanslag herziet, hij ook de beschikking aanpast die dezelfde of een samenhangende grondslag heeft.

Artikel 22f van de AWR is voor de belastingplichtige een vereenvoudiging. De belastingplichtige hoeft maar eenmaal met een verzoek om herziening de grondslag aan de orde te stellen. Het kan niet meer voorkomen dat de belastingplichtige wel opkomt tegen de voorlopige aanslag of de aanslag en abusievelijk nalaat om daarbij ook de samenhangende beschikkingen te betrekken. Tegelijkertijd blijft de rechtsbescherming gehandhaafd indien de belastingplichtige meent dat die beschikking om andere redenen niet deugt, bijvoorbeeld dat hem ten onrechte of tegen een onjuist percentage belastingrente is berekend of dat hem geen opzet of grove schuld verweten kan worden. Om deze en andere redenen die niet de grondslag betreffen, kan – en moet – de belastingplichtige nog steeds bezwaar maken en eventueel in beroep gaan.

#### *Artikel IV, onderdeel L (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Het voorgestelde artikel 22f van de AWR voorziet erin dat een verzoek om herziening dat wordt toegewezen automatisch leidt tot aanpassing van beschikkingen met dezelfde of een samenhangende grondslag. Met andere woorden, de grondslag van een belastingaanslag en van een beschikking worden – in de eerste plaats – via herziening aangepast, mits deze grondslagen dezelfde zijn of samenhangen. In het verlengde daarvan bepaalt het voorgestelde artikel 24a, derde lid, van de AWR dat in dat geval de grondslag van een beschikking niet in bezwaar en beroep aan de orde gesteld kan worden. Het is namelijk niet wenselijk dat in bezwaar of beroep geoordeeld moet worden over de grondslag van een beschikking, die nog via de voorlopige aanslag of aanslag voor herziening vatbaar is. Overwogen is of dergelijke beschikkingen ook voor herziening vatbaar kunnen worden gemaakt. Daarbij is geconstateerd dat de belastingwet vele beschikkingen kent. Deze kunnen in dit kader onderscheiden worden in:

1. beschikkingen die een op een volgen uit dezelfde gegevens als waarop de belastingaanslag is gebaseerd, zoals bijvoorbeeld de verliesvaststelling en de vaststelling van het verzamelinkomen (zuiver samenhangende beschikkingen);
2. beschikkingen waarvan de grondslag dezelfde is als de belastingaanslag, maar waarbij ook andere elementen een rol spelen, zoals bijvoorbeeld de vergrijpboete en de belastingrente (gemengde beschikkingen);
3. beschikkingen die min of meer los staan van de aanslagregeling in een bepaald jaar, zoals specifieke regelingen voor de winstbepaling in het kader van een bosbedrijf of de zeescheepvaart, de omvang van de terugkeerreserve, het verkrijgen van zekerheid over een aandelenfusie, de zogenoemde VAR of de verkrijgingsprijs van aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren (losstaande beschikkingen).

Met name de gemengde beschikkingen vormen in dit verband een struikelblok.

Voor zuiver samenhangende beschikkingen is het denkbaar om deze voor herziening vatbaar te maken. Het hiervoor toegelichte artikel 22f van de AWR voorziet daarin ook feitelijk. De gekozen vormgeving betekent bovendien dat de belastingplichtige niet afzonderlijk hoeft te verzoeken om aanpassing van die beschikking. Hetzelfde geldt voor gemengde beschikkingen, althans voor zover het gaat om de samenhangende grondslag daarvan. Als het gaat om andere elementen van de gemengde beschikkingen is herziening echter niet gewenst. Bij deze elementen is óf sprake van een zeer bewuste keuze van de inspecteur, bijvoorbeeld bij het opleggen van een vergrijpboete vanwege opzet of grove schuld, óf heeft de inspecteur juist helemaal geen beoordelingsvrijheid, zoals bij het percentage dat wordt gehanteerd voor de berekening van de belasting-rente. In beide gevallen zal de inspecteur een verzoek om herziening van deze elementen daarom vrijwel per definitie afwijzen. Het voorschrijven van het doen van een verzoek om herziening is dan niet meer dan een extra belemmering voordat de belastingplichtige het element in bezwaar kan voorleggen. Bij losstaande beschikkingen is herziening wel weer denkbaar. Het in het kader van dit wetsvoorstel aanduiden van al deze beschikkingen en het regelen van een herzieningsmogelijkheid is evenwel een omvangrijke operatie, waarvan daarom nu wordt afgezien. De weergegeven overwegingen leiden tot de voorgestelde regeling. De samenhangende grondslag van een beschikking wordt aangepast via herziening, terwijl tegen andere elementen van gemengde beschikkingen en losstaande beschikkingen bezwaar gemaakt moet worden. Om te voorkomen dat belastingplichtigen bij de meest voorkomende gemengde beschikkingen hun rechten verspelen, voorziet artikel 24a, tweede lid, van de AWR in een uitgebreide vangnetbepaling. Indien een geschil ontstaat over de voorlopige aanslag of de aanslag worden de beschikkingen inzake de bestuurlijke boeten, de belastingrente, de revisierente, het verzamelin-komen en de verliesvaststelling geacht deel uit te maken van die voorlopige aanslag of aanslag. In dat bezwaar of beroep kan de belasting-plichtige alsnog die beschikkingen aan de orde stellen, ook als de beschikking inmiddels onherroepelijk vaststaat. Indien de belasting-plichtige in het bezwaar of beroep geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, vermindert de inspecteur de beschikkingen alsnog (zie het voorgestelde artikel 65, derde lid, van de AWR).

*Artikel IV, onderdeel M (artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen hoofdstuk IVB van de AWR (artikel IV, onderdeel K) worden voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting vatbaar voor herziening. Met de voorgestelde wijziging van artikel 26 van de AWR wordt geregeld dat deze aanslagen dientengevolge niet meer rechtstreeks vatbaar zijn voor beroep en dus ook niet voor bezwaar (zie artikel 7:1 van de Awb). Dat betekent niet dat de belastingplichtige rechtsbescherming ontnomen wordt. Indien een geschil ontstaat, neemt de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking, waarmee de belastingplichtige de afwijzing van zijn herzieningsverzoek met betrekking tot de voorlopige aanslag of aanslag eerst in bezwaar en vervolgens aan de rechter kan voorleggen.

In het bezwaar en beroep is de voorlopige aanslag of de aanslag onderwerp van geschil. Dit is niet anders dan de huidige situatie, waarin de belastingplichtige formeel ook in beroep gaat tegen een beschikking, namelijk de uitspraak op bezwaar. Op dit punt is derhalve geen wijziging beoogd.

Het voorgestelde artikel 30fe, eerste lid, van de AWR geeft aan wat de gevolgen zijn voor de toepassing van de regeling belastingrente ingeval een aanslag inkomstenbelasting wordt herzien. Aangesloten wordt bij artikel 30fb van de AWR dat de rentegevolgen regelt van de herziening van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting. In artikel 30fb van de AWR zijn de verschillende situaties uitgeschreven die zich bij een herziening van een voorlopige aanslag kunnen voordoen. Dezelfde situaties kunnen zich ook voordoen bij de herziening van een aanslag inkomstenbelasting. Het gaat om de volgende 6 situaties:

- a. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt hoger. Over het bedrag van de verhoging wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar tot 6 weken na de dagtekening van de herziening. Er geldt een beperking van de renteperiode ingeval de inspecteur niet binnen de beslistermijn van in beginsel acht weken na ontvangst van het herzieningsverzoek de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig dat verzoek.
- b. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt lager. Over het bedrag van de vermindering wordt rente vergoed ingeval de inspecteur de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig het verzoek maar dat niet binnen de beslistermijn van 8 weken heeft gedaan. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en dus niet overeenkomstig het verzoek de aanslag herziet.
- c. Het op de aanslag te betalen bedrag aan belasting wijzigt in een terug te ontvangen bedrag aan belasting. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt deze teruggegeven. Over de teruggaaf aan belasting wordt geen belastingrente vergoed, tenzij de inspecteur de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig het door de belastingplichtige ingediende verzoek maar daar langer dan 8 weken over heeft gedaan.
- d. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag aan belasting wijzigt in een te betalen bedrag. Over het verschil tussen het terug te ontvangen bedrag en het te betalen bedrag wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de aanvulling op de aanslag wordt vastgesteld na 6 maanden na afloop van het belastingjaar. Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt 6 maanden na afloop van het belastingjaar – wordt beperkt indien de inspecteur de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig het herzieningsverzoek maar daar langer dan 8 weken over heeft gedaan.
- e. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag wordt lager. Over het verschil tussen de terug te ontvangen bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de aanvulling op de aanslag wordt vastgesteld na 6 maanden na afloop van het belastingjaar. Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt 6 maanden na afloop van het belastingjaar – wordt beperkt indien de inspecteur niet binnen 8 weken de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig het herzieningsverzoek.
- f. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag wordt hoger. De belastingplichtige krijgt in deze situatie dus een belastingteruggaaf. In dit geval wordt belastingrente vergoed als wordt voldaan aan de voorwaarden in artikel 30fa, eerste lid, van de AWR: de aanvulling op de aanslag wordt naar aanleiding van een verzoek vastgesteld na 6 maanden na afloop van het belastingjaar en de inspecteur heeft langer dan 8 weken gedaan over de aanvulling van de aanslag overeenkomstig het herzieningsverzoek.

Tot slot geldt dat indien het op de aanslag te betalen bedrag verminderd wordt of het op de aanslag terug te ontvangen bedrag hoger wordt, er geen rente zal worden vergoed als de aanslag wordt herzien als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt eerder in rekening gebrachte rente wel evenredig verminderd.

De wijziging van artikel 30fe, tweede lid, van de AWR houdt verband met het feit dat het nieuwe herzieningsregime voor de aanslag inkomstenbelasting met zich brengt dat deze aanslag niet langer voor bezwaar vatbaar is. De tekst van het tweede lid – dat betrekking heeft op de rentegevolgen van een vermindering van de aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure – wordt hiermee in overeenstemming gebracht.

*Artikel IV, onderdeel O (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Het voorgestelde artikel 30g, vierde lid, van de AWR geeft aan wat de gevolgen zijn voor de toepassing van de regeling belastingrente in geval een aanslag of voorlopige aanslag erfbelasting wordt herzien. Evenals in het hiervoor toegelichte artikel 30fe, eerste lid, van de AWR wordt aangesloten bij artikel 30fb van de AWR dat de rentegevolgen regelt van de herziening van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting.

Overeenkomstige toepassing van dit artikel voor de herziening van de voorlopige aanslag of aanslag erfbelasting leidt tot toepassing van de regeling belastingrente in een tweetal situaties:

- a. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt hoger. Over het bedrag van de verhoging wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 8 maanden na het overlijden tot 6 weken na de dagtekening van de aanvulling op de aanslag. Er geldt een beperking van de renteperiode in geval de inspecteur «traag is geweest» met de herziening.
- b. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt lager. Over het bedrag van de vermindering wordt rente vergoed in geval de inspecteur «traag is geweest» met de herziening. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en dus niet overeenkomstig het verzoek de aanslag herziert.

Daarnaast geldt ook voor de erfbelasting dat indien het op de voorlopige aanslag of aanslag te betalen bedrag verminderd wordt, er geen rente zal worden vergoed als de vermindering het gevolg is van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt eerder in rekening gebrachte rente wel evenredig verminderd. Het huidige vierde en vijfde lid worden in verband met het voorgestelde vierde lid, vernummerd tot vijfde en zesde lid. De aanpassing in het vijfde lid (nieuw) strekt ertoe om het toepassingsbereik van de regels die in dit lid zijn opgenomen met betrekking tot de vermindering van gerekende rente naar aanleiding van een bezwaar- of beroepsprocedure, te beperken tot navorderingsaanslagen. Voor aanslagen wordt op dit punt namelijk voorzien door het van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 30fb van de AWR.

*Artikel IV, onderdeel P (artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Herziening biedt de belastingplichtige de mogelijkheid om op eenvoudige en soepele wijze te verzoeken om aanvulling van de voorlopige aanslag of aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting. Voor dit verzoek heeft hij op grond van het voorgestelde artikel 22c, tweede lid, van de AWR 18 maanden de tijd, te rekenen met ingang van de dag na ontvangst door de inspecteur van de aangifte. In de praktijk blijken de meeste aanvullingen van de belastingplichtige te komen naar aanleiding van de ontvangst van de aanslag na de aangifte en naar aanleiding van

het doen van aangifte over het volgende tijdvak. De herzieningstermijn is zo gekozen dat deze beide momenten (redelijkerwijs) omvat. Van belastingplichtigen wordt verwacht dat zij van de mogelijkheid van herziening gebruikmaken en aanvullende informatie dus ook binnen de herzieningstermijn doorgeven.

Om deze verwachting te onderstrepen, is het gewenst om de voorwaarden voor ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting aan te scherpen. Het is niet redelijk dat een belastingplichtige die al tijdens de herzieningsperiode over aanvullende informatie beschikt, maar nalaat om deze dan door te geven, alsnog kan verzoeken om ambtshalve vermindering. Daarom verplicht het voorgestelde artikel 65, tweede lid, van de AWR de belastingplichtige om bij een verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting feiten of omstandigheden te vermelden, die hem redelijkerwijs zijn gebleken of zijn veranderd nadat de termijn voor herziening is verstreken. Deze voorwaarde is ontleend aan artikel 4:6 van de Awb. Indien de belastingplichtige geen «nova» vermeldt, kan de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering zonder meer afwijzen.

Tegenover het invoeren van het nova-criterium staat dat de inspecteur het besluit om een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag inkomstenbelasting, erfbelasting of schenkbelasting af te wijzen, neemt bij voor bezwaar vatbare beschikking (het voorgestelde artikel 65, vierde lid, van de AWR). Voor de inkomstenbelasting was al voorzien in deze rechtsbescherming en die wordt nu uitgebreid tot de erfbelasting en de schenkbelasting. Het bezwaar en beroep tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering is en blijft overigens beperkt in die zin dat de belastingplichtige niet de gehele aanslag aan de orde kan stellen, maar uitsluitend de vraag of ambtshalve vermindering van die aanslag terecht geweigerd is.

Het voorgestelde artikel 65, derde lid, van de AWR bepaalt dat de inspecteur een beschikking ambtshalve vermindert, indien de grondslag van die beschikking dezelfde is als of samenhangt met die van de voorlopige aanslag of de aanslag, en de grondslag van die voorlopige aanslag of aanslag in bezwaar of beroep wordt verminderd. Daarmee wordt bewerkstelligd dat een vermindering die voortvloeit uit het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 24a, tweede lid, van de AWR (artikel IV, onderdeel L) ook kan worden geformaliseerd.

Tot slot wordt op grond van artikel 65, eerste lid, derde volzin, de grondslag gecreëerd om bij ministeriële regeling gevallen aan te wijzen waarin de inspecteur de belastingaanslag ambtshalve vermindert, het ambtshalve verlenen van een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf daaronder begrepen. Deze ministeriële regeling zal zijn gebaseerd op het huidige artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, dat uitvoering geeft aan artikel 9.6, tweede lid, van de Wet IB 2001, en het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven. Dit besluit alsmede de twee genoemde artikelen komen te vervallen. Als voorwaarde voor ambtshalve vermindering zal blijven gelden dat niet meer dan 5 jaar zijn verlopen na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Het kabinet verwacht dat met het invoeren van herziening bij aanslagen het aantal verzoeken om ambtshalve vermindering fors zal dalen, in het bijzonder het aantal verzoeken tegen het einde van de termijn voor ambtshalve vermindering. Indien dat inderdaad het geval blijkt te zijn, zal het kabinet overwegen om de termijn voor ambtshalve vermindering terug te brengen naar de voorgestelde navorderingstermijn van 3 jaar na de aangifte.

## **Artikel V**

### *Artikel V, onderdeel A (artikel 2 van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 bepaalt dat voor de toepassing van die wet onder belastingaanslag mede wordt verstaan een beschikking of uitspraak strekkende tot – al dan niet nadere – vaststelling van een ingevolge de AWR, de Algemene douanewet of enige andere wettelijke regeling betreffende de heffing van rijksbelastingen verschuldigd of terug te geven bedrag. Om er geen misverstand over te laten bestaan dat ook de beschikking tot aanvulling van een voorlopige aanslag of aanslag hieronder begrepen wordt, wordt de opsomming in artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 op dit punt aangevuld. Voor de inning van de aanvulling op de (voorlopige) aanslag zijn dus dezelfde regels van toepassing zoals die gelden voor de inning van belastingaanslagen.

### *Artikel V, onderdeel B (artikel 3 van de Invorderingswet 1990)*

Met de invoering van herziening kan de aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting op verzoek van de belastingschuldige nog minimaal 3 maanden worden herzien. Beoogd wordt de meeste aanslagen veel eerder dan tegen het einde van de aanslagtermijn vast te stellen, waardoor de herzieningstermijn veel langer is. Indien de belastingschuldige de aanslag niet betaalt, neemt de ontvanger invorderingsmaatregelen. Gedacht kan worden aan de betekening van een dwangbevel, maar ook aan aansprakelijkstelling van een derde. Als de herzieningstermijn op dat moment nog loopt, zou de aanslag na of bij het nemen van invorderingsmaatregelen kunnen worden herzien op grond van een eerder of daarna ingediend verzoek. Met het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de IW 1990 wordt voorkomen dat de ontvanger in dat geval schadeplichtig zou zijn. De mogelijkheid van de belastingschuldige om de aanslag soepel aan te (laten) passen, moet de ontvanger niet kunnen worden tegengeworpen.

### *Artikel V, onderdeel C (artikel 7b van de Invorderingswet 1990)*

Het voorgestelde artikel 7b van de IW 1990 bevat een kapstokbepaling voor het elektronische berichtenverkeer tussen belastingschuldigen en de directeur, de ontvanger of de belastingdeurwaarder. Voor een toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op het in artikel IV, onderdeel B, opgenomen artikel 3a van de AWR. De ontvanger en met name de belastingdeurwaarder maken bij de uitoefening van hun taak ook gebruik van berichten die hun grondslag vinden in het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Te denken valt aan de betekening van een dwangbevel. Voor zover de Belastingdienst geen gebruik maakt van de mogelijkheid om per post te betekenen, gebeurt het betekenen bij deurwaardersexploot. Ook de feitelijke beslaglegging vindt plaats bij deurwaardersexploot. Bij het al dan niet uitsluiten van dit type berichten voor elektronische verzending, zal rekening worden gehouden met de mogelijkheden die het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering biedt voor elektronisch berichtenverkeer. Zo biedt artikel 45 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de deurwaarder de mogelijkheid om elektronisch exploot te doen, wanneer de wet dit bepaalt. Het voorgestelde artikel 7b van de IW 1990 is deze wettelijke bepaling. De invulling van deze mogelijkheid zal ook voor deze categorie gebeuren langs de lijnen van het ingroeimodel. Daarbij is van belang dat een fysieke uitreiking, in tegenstelling tot verzending, niet geraakt wordt door onderhavig wetsvoorstel, dat immers alleen regelt dat *verzending* op

elektronische wijze plaatsvindt. Dit geldt niet alleen voor exploten, maar bijvoorbeeld ook voor aanslagen die door de ontvanger worden uitgereikt.

*Artikel V, onderdeel D (artikel 8 van de Invorderingswet 1990)*

Artikel 8, eerste lid, van de IW 1990 bevat thans nog een specifiek voorschrift voor elektronische verzending door de ontvanger van de uitnodiging tot betaling. Nu het voorgestelde artikel 7b van de IW 1990 het elektronische verkeer van alle berichten tussen belastingplichtige en de ontvanger regelt, kan de betreffende zinsnede in artikel 8, eerste lid, van de IW 1990 worden geschrapt.

*Artikel V, onderdeel E (artikel 9 van de Invorderingswet 1990)*

De IW 1990 geldt bij de invordering van rijksbelastingen. Op grond van artikel 9, eerste lid, van de IW 1990 is een belastingaanslag invorderbaar 6 weken na de dagtekening van het aanslagbiljet. Het elfde lid van hetzelfde artikel bepaalt dat de verplichting tot betaling niet wordt geschorst door de indiening van een bezwaar- of beroepschrift. Een verzoek om herziening vervangt in veel gevallen het huidige bezwaarschrift en kan daarmee in zoverre worden gelijkgesteld. Voorgesteld wordt daarom om aan artikel 9, elfde lid, van de IW 1990 het verzoek om herziening toe te voegen. Het indienen van een dergelijk verzoek schorst de verplichting tot betaling derhalve evenmin.

## **Artikel VI**

*Artikel VI, onderdeel A (artikel 13a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Het voorgestelde artikel 13a van de AWIR bevat een kapstokbepaling voor het elektronische berichtenverkeer tussen belanghebbenden en de Belastingdienst/Toeslagen. Voor een toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op het in artikel IV, onderdeel B, opgenomen artikel 3a van de AWR.

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 19 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Artikel 19 van de AWIR bevat de beslistermijn voor het definitief toekennen van de tegemoetkoming door de Belastingdienst/Toeslagen. De beslistermijn die geldt met betrekking tot de tegemoetkoming van belanghebbenden die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting is thans als hoofdregel gekoppeld aan de indiening van de aangifte. Daarnaast bevat artikel 19 van de AWIR de uitzonderingsbepaling dat de tegemoetkoming in ieder geval moet zijn toegekend binnen 8 weken na vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting die daarvoor van belang is. In de praktijk komt deze uitzondering nauwelijks voor omdat de aanslag gewoonlijk niet eerder dan een jaar na indiening van de aangifte wordt opgelegd. Door de introductie van het stelsel van herziening van de aanslag inkomstenbelasting wordt het moment van vaststelling van deze aanslag echter sterk naar voren gehaald. Daardoor wordt het mogelijk de beslistermijn voor het definitief toekennen te koppelen aan de vaststelling van de laatste voor de definitieve toekenning van belang zijnde aanslag inkomstenbelasting. Het kabinet kiest daarvoor omdat de koppeling aan de aanslag inkomstenbelasting meer voor de hand ligt dan de koppeling aan de aangifte. Immers, bij het vaststellen van deze aanslag stelt de inspecteur de inkomensgegevens vast die nodig zijn voor de bepaling van het toetsingsinkomen door de Belastingdienst/Toeslagen. Omdat het voor de Belastingdienst/Toeslagen niet mogelijk is om binnen 8 weken na

vaststelling van de aanslag definitief toe te kennen wordt voorgesteld de beslistermijn te stellen op 6 maanden na de vaststelling van de aanslag. Met deze termijn verandert de duur van de beslistermijn die de Belastingdienst/Toeslagen op dit moment heeft voor de definitieve toekenning nagenoeg niet. De huidige termijn van 9 maanden na indiening van de aangifte, die in de regel start op 1 april van het jaar volgend op het berekeningsjaar, eindigt vrijwel op hetzelfde moment als de termijn van 6 maanden van de aanslag, die doorgaans rond 1 juli van het jaar volgend op het berekeningsjaar zal worden vastgesteld. De koppeling van de beslistermijn aan het moment van vaststelling van de aanslag laat overigens onverlet dat de Belastingdienst/Toeslagen de definitieve toekenning ook kan baseren op de inkomensgegevens uit de aangifte. De voorgestelde wijziging brengt daar geen verandering in. Indien de definitieve toekenning op deze manier plaats vindt zal dat vrijwel altijd geschieden binnen de nieuwe beslistermijn.

## **Artikel VII**

### *Artikel VII (inwerkingtreding)*

Het invoeren van de mogelijkheid van herziening bij aanslagen is een omvangrijke operatie, niet in de laatste plaats voor de Belastingdienst. Naast aanpassingen in de automatisering vergt een verantwoorde invoering van de herziening bij aanslagen dat bestaande voorraden afdoende zijn weggewerkt. Ingevolge artikel VII wordt er dan ook in voorzien om de wijzigingen op dit punt in werking te laten treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende artikelen en onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld. Tevens wordt voorzien in de mogelijkheid om bij dat koninklijke besluit tevens te bepalen dat een of meer wijzigingen eerst van toepassing zijn op voorlopige aanslagen en aanslagen die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen gelegen na een bepaalde datum of die zijn vastgesteld na een bepaalde datum. De inwerkingtreding van de wijzigingen die samenhangen met het elektronische berichtenverkeer vindt ingevolge artikel VII eveneens plaats op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

De Staatssecretaris van Financiën,  
F.H.H. Weekers