

Vereniging voor belastingwetenschap

Wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst

**Bespreking van het wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer
Belastingdienst**

INHOUD

1. Opening door de voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw
2. Lezing van de winnaar van de Dissertatieprijs 2012, Mr. dr. S.C.W. Douma over zijn proefschrift Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement
3. Inleiding door mevrouw mr. M. Kaaij over het wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst
4. Bespreking van het wetsvoorstel door de debaters
5. Vrij debat
6. Slotwoord van de voorzitter

1. Opening door de voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw

Ik open het wetenschappelijk gedeelte van de bijeenkomst van deze vereniging. Wij beginnen met een lezing van Sjoerd Douma, die vorig jaar de door de vereniging ingestelde dissertatieprijs heeft gewonnen. Aan die prijs zit behalve heel veel eer een geringe vergoeding in geld vast. Bovendien krijgt de winnaar de gelegenheid in een plenaire vergadering een lezing te houden over het bekroonde werk. Zoals wij allemaal weten is dat het proefschrift *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*. Bij deze promotie, die ik mocht bijwonen, hield de promovendus een lekenpraatje vooraf. Ik stel mij voor dat Sjoerd nu een ingevoerd lekenpraatje achteraf houdt. Ik geef hem graag het woord.

2. . Lezing van de winnaar van de Dissertatieprijs 2012, Mr. dr. S.C.W. Douma over zijn proefschrift Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement

Vooraf wil ik graag zeggen dat ik enorm blij ben met de Dissertatieprijs. Ik ben er enorm trots op dat ik de eerste ben die die prijs heeft gekregen. Toen de prijs aan mij werd uitgereikt, werd meegedeeld dat de leden van de vereniging met interesse zouden uitzien naar de wijze waarop de prijs, maar liefst € 1000, in de aangifte inkomstenbelasting zou worden verwerkt. Ik kan u meedelen dat de prijs daar niet in is opgenomen, aangezien de prijs nog niet was ingesteld op het moment dat ik mijn boek afrondde en de dissertatie verdedigde. Ik kon dat doel dus niet hebben beoogd.

In vrijwel alle arresten van het Europees Hof die handelen over de directe belasting komt de volgende zinsnede voor: “Although direct taxation is a matter within the competence of the Member States, they must none the less exercise that competence in a manner consistent with European Union Law.” Op zijn Hollands gezegd: Ofschoon directe belastingen nog steeds tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zijn zij niettemin verplicht de hun verleende bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het recht van de Unie. Voor mij zegt dat citaatje vrij veel. Het zegt namelijk dat er sprake is van twee beginselen: fiscale soevereiniteit, de bevoegdheden die bij de lidstaten zijn gebleven aan de ene kant, en het recht van de Unie aan de andere kant, meer in het bijzonder het recht op vrij verkeer. Voor mij zegt het citaatje dat er twee tegengestelde beginselen, krachten zijn waartussen een optimum moet worden gevonden. Dat vertelt het Hof ons. Wat soms voor verwarring

zorgt, is dat het ook vaste rechtspraak is van het Hof dat het recht van de Unie, in het bijzonder de vrijverkeersbepaling, het recht op vrije vestiging, het recht op vrij werknemersverkeer, het recht op vrije dienstverlening en vrij kapitaalverkeer, directe werking heeft. Die rechten gaan dus boven het nationale belastingrecht. Zij hebben directe werking en er hoeft geen omzetting plaats te vinden in nationaal recht. Zij hebben ook voorrang boven het nationale recht. Het betekent dat iedere bepaling van Nederlands belastingrecht die in strijd is met het vrije verkeer nietig is en niet kan worden toegepast. Dit belangrijke punt zorgt voor verwarring in de discussie.

Hoe verhoudt zich nu het geciteerde zinnetje dat evenwicht moet worden gevonden tussen twee concurrerende beginselen aan de ene kant en de vaste rechtspraak van het Hof dat de vrijverkeersbepaling directe werking heeft en voorrang heeft op het nationale recht? Dat komt tot uitdrukking in de kritiek die wij in de literatuur op het Hof lezen. Het eerste punt van kritiek is dat er te veel respect zou zijn voor nationale fiscale soevereiniteit. Ik denk aan het arrest over de grensoverschrijdende fiscale eenheid. Het Hof heeft gezegd dat Nederland zo'n grensoverschrijdende fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting niet hoeft toe staan. Er is sprake van een gerechtvaardigde beperking van het recht op vrije vestiging. Op dat arrest is enorm veel kritiek gekomen. In sommige publicaties krijgt het Hof echt onder uit de zak, welhaast op een onbeleefde manier.

Het tweede punt van kritiek is dat er wel eens te veel respect is voor het vrije verkeer en dat het Hof eigenlijk veel te ver gaat. Een heel bekend voorbeeld van zo'n arrest is de zaak Bosal Holding B.V. over de aftrek van deelnemingskosten. Het Hof zou op een volstrekt onverantwoorde manier het toenmalige art. 13, lid 1, van de Wet Vpb opzij hebben gezet. Aan de ene kant verwijt men het Hof dus veel te veel respect voor de fiscale soevereiniteit en aan de andere kant juist veel te veel respect voor het vrije verkeer.

Het derde kritiekpunt is dat het Hof eigenlijk aan harmonisatie doet. Denk bijvoorbeeld aan de Schuhmacker-doctrine, die handelt over draagkrachtgebonden posten voor de inkomstenbelasting. Daarin schrijft het Hof voor dat als in een bronstaat vrijwel het gehele inkomen wordt verdiend door een werknemer de bronstaat rekening moet houden met de draagkracht. Daarop is superveel kritiek gekomen. Hoe haalt het Hof het in het hoofd om dat te zeggen! Dat is positieve harmonisatie en dat kan toch niet! Men zou kunnen zeggen dat het Hof volgens die kritiek te veel harmonisatie wil. Aan de andere kant zijn er auteurs die beweren dat

het Hof veel te weinig doet aan harmonisatie. Een bekend voorbeeld van zo'n arrest is de zaak *Franked Investment Income (F.I.I.)*, waarin het Hof goedkeurt dat een lidstaat een deelnemingsvrijstelling heeft voor binnenlands dividend en een deelnemingsverrekening voor grensoverschrijdend dividend. Er zijn auteurs die zeggen dat het Hof dat nooit had mogen uitspreken en had moeten zeggen dat alle lidstaten van de Unie een vrijstellingsmethode moeten invoeren.

Het vierde punt van kritiek is dat de rechtspraak van het Hof volledig onduidelijk is. Denk bijvoorbeeld aan de rechtvaardigingsgronden die het Hof soms aanneemt. Er wordt in de literatuur wel gezegd dat het Hof rechtvaardigingsgronden verzint waar wij bij staan! Hoe komt het Hof erbij! Wie zijn zij om rechtvaardigingsgronden te verzinnen! De vraag is ook wat voor vergelijkingsmaatstaf het Hof eigenlijk aanlegt en hoe het bepaalt, of een binnenlands geval vergelijkbaar is met een grensoverschrijdend geval. Ook daar zou de rechtspraak van het Hof volstrekt onduidelijk zijn, een black box, wat uiteraard heel slecht is voor de rechtszekerheid.

Met deze kennis van de literatuur begon ik aan mijn proefschrift. Ik wilde weten wie er nu gelijk had. Om enige structuur in deze discussie te brengen moest ik mijns inziens naar een conceptueel model gaan dat los stond van de rechtspraak. Er was zoveel kritiek op de rechtspraak, dat je op die rechtspraak geen model meer kon bouwen. Je kon er ook niet iets geloofwaardigs uit afleiden. De kritiek is immers dat de rechtspraak volstrekt onduidelijk is. Ik wilde tot een denkraam komen, om met Marten Toonder te spreken, dat los stond van de rechtspraak. Welke theorie zouden wij daarvoor nu kunnen gebruiken? Ik ben daarvoor terechtgekomen bij de Theorie der Grundrechte van Robert Alexy, precies vanwege het citaatje dat ik aan het begin van mijn betoog aanhaalde. Zoals ik zei, is hier geen sprake van twee botsende regels maar van twee botsende beginselen. Juridische normen kunnen worden onderverdeeld in twee subtypes, regels en beginselen. Hoe kunnen wij nu een regel van een beginsel onderscheiden? Alexy zegt dat je moet nagaan wat er gebeurt als twee normen met elkaar botsen en wat er gebeurt als twee regels met elkaar in strijd zijn. Stel, je hebt in Nederland twee regels. De ene regel zegt dat je aan de linkerkant van de weg moet rijden en de andere regel, ook aangenomen door de wetgever, dat je aan de rechterkant moet rijden. Die twee regels kunnen nooit allebei tegelijk worden toegepast. In de juridische wereld lossen wij dat op door een van die regels ongeldig te verklaren. Wij zeggen bijvoorbeeld dat de regel die later is aangenomen

voor de regel gaat die eerder is aangenomen, of dat de speciale wet voor de algemene wet gaat. Wij hebben wettelijke regels in ons systeem die bepalen welke regel ongeldig wordt verklaard. Zo werkt het niet als een beginsel met een ander beginsel of met een regel botst. Dat werkt geheel anders. Botsen twee beginselen met elkaar, dan kun je nooit zeggen dat één beginsel ongeldig is. Evenmin kun je dat beginsel buiten toepassing verklaren. Bij twee botsende beginselen wordt altijd gestreefd naar een bepaald optimum tussen die twee beginselen. De vraag is dan op welk punt beide beginselen optimaal tot hun recht komen. Dat is de titel van mijn proefschrift: *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*.

Alexy zegt dat het karakter van beginselen, het feit dat zij altijd geldig blijven, iets speciaals betekent. Beginselen streven iets na, een waarde of een idee, dat zoveel mogelijk moet worden bereikt. Wij weten alleen nooit hoeveel dat nu precies is. Je kunt het alleen maar weten als je het laat botsen met een concurrerend beginsel of een concurrerende regel. Alleen in de confrontatie met een ander beginsel of een andere regel kun je dat optimum bepalen. Dat brengt Alexy ertoe om te zeggen dat beginselen het evenredigheidsbeginsel eigenlijk in zich bergen. Een beginsel is iets wat zoveel mogelijk moet worden nagestreefd binnen datgene wat feitelijk en juridisch mogelijk is. Wat betekent nu: wat feitelijk mogelijk is? Stel je hebt een bepaalde regel. Die heeft een bepaalde doelstelling, streeft iets na. Je kunt dan feitelijk bekijken of die regel wel geschikt en noodzakelijk is om het doel te bereiken. Dat zijn feitelijke vragen, waarmee je aan de regel zelf niets afdoet. Het beginsel dat onder die regel ligt wordt nog steeds bereikt. Je probeert alleen maar the degree of fit van zo'n regel veel beter te maken. Alexy noemt dat feitelijke optimalisering. Dat moet je natuurlijk altijd doen! Wie kan er nu tegen zijn om één beginsel als het ware beter tot zijn recht te laten komen zonder eigenlijk iets af te doen aan het andere beginsel! Er is ook juridische optimalisering. Die komt uiteindelijk neer op belangenafweging. Hoe sterker de inbreuk op één beginsel is, hoe sterker in gewicht het andere beginsel moet zijn om de inbreuk te rechtvaardigen. Ik kom daarop terug als ik het uiteindelijke overzicht heb gemaakt.

Het karakter van beginsel brengt ook met zich dat je nooit kunt zeggen dat één beginsel altijd boven het andere beginsel gaat. Een beginsel kan met andere woorden nooit absoluut zijn. Anders zou het zijn eigen reikwijdte kunnen bepalen. Dat is bijvoorbeeld de reden waarom het Hof budgettaire rechtvaardigingsgronden altijd afwijst. Zou het Hof die namelijk accepteren dan zou het beginsel van fiscale

soevereiniteit zijn eigen reikwijdte bepalen. Dat kan niet: het is in strijd met zijn karakter van beginsel.

De theorie van Alexy over beginselen is zeer interessant en zij was voor mij buitengewoon waardevol en nuttig. Nu moeten wij nog even bekijken of fiscale soevereiniteit en vrij verkeer beginselen zijn dan wel regels. Fiscale soevereiniteit is prima facie ongelimiteerde handelingsvrijheid van een staat. Een staat is vrij om te doen en te laten wat hij wil, zij het natuurlijk binnen de grenzen die worden aangegeven door de fiscale soevereiniteit van andere staten, dan wel belastingverdragen of andere regels die er grenzen aan stellen. In principe is het echter onbeperkte handelingsvrijheid van een staat. Dat is inderdaad een beginsel. Als fiscale soevereiniteit ongelimiteerd zou zijn, zou fiscale soevereiniteit van een andere staat niet bestaan. Pas je Alexy's doctrine van collisie, van botsende normen, hierop toe dan zie je dat fiscale soevereiniteit een beginsel moet zijn en nooit een regel kan zijn. In de rechtspraak zijn er aan fiscale soevereiniteit talloze consequenties verbonden. Ik noem dispariteiten en dubbele belasting. Er ontstaat ook discriminatie. Die gevolgen moet het Hof oplossen door het vrije verkeer uit te leggen. Het Hof moet de vrijverkeersbepaling in het verdrag uitleggen. Uiteraard zijn dat ook beginselen.

Wat houdt het vrije verkeer nu in zijn ruimste opvatting in? Gelet op het verdrag houdt het volgens mij de afschaffing van alle hinderpalen en obstakels voor het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in. Zo staat het in het verdrag. Als vrij verkeer een regel zou zijn, zou belastingheffing niet meer bestaan. Belastingheffing is immers een obstakel, een hinderpaal, en maakt het minder aantrekkelijk om een economische activiteit uit te oefenen. Dat betekent dat vrij verkeer nooit een regel kan zijn. Zou het een regel zijn, dan zou een staat geen belastingen mogen heffen. Het is dus een beginsel. Dit betekent dat wij de theorie van Alexy volledig kunnen toepassen op het conflict dat wij in het recht van de Unie zien. Ik verwijs weer naar het citaatje: *“Ofschoon directe belastingen nog steeds tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zijn zij niettemin verplicht de hun verleende bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het recht van de Unie”*.

Ik kom dan tot een soort van stappenplan dat naar mijn opvatting uit de theorie van Alexy volgt en pas dat toe op het conflict tussen fiscale soevereiniteit en vrij verkeer. Wij moeten dan zes vragen beantwoorden. Er is sprake van een botsing

tussen twee beginselen. De vraag is dan welke botsing dat is. Tot welk nadeel leidt deze belastingmaatregel eigenlijk? Wij behoeven ons niet af te vragen of de grensoverschrijdende situatie wel vergelijkbaar is met de binnenlandse situatie. Wij behoeven alleen te kijken welk conflict hier aan de orde is. Uiteraard in een grensoverschrijdend geval, want de fundamentele vrijheden zien alleen op grensoverschrijdende gevallen. Wij behoeven slechts na te gaan welk nadeel hier aan de orde is. Dit betekent ook dat nadelen veroorzaakt door dispariteiten buiten het model vallen. Dan is er namelijk geen sprake van een botsing van beginselen. Als er geen botsing is tussen de fiscale soevereiniteit van de ene staat en het vrije verkeer is het model niet van toepassing. Dat betekent dat wij het model niet kunnen toepassen op nadelen die verbonden zijn aan dispariteiten. Die vallen er dus meteen al uit. Dat is mooi. Dan hebben wij dat opgelost!

De tweede vraag die wij ons moeten stellen is of de maatregel een respectvol doel heeft. Ik bedoel hiermee dat wij moeten vaststellen of de belastingmaatregel die wij toetsen het vrije verkeer respecteert. Zoals ik zei kunnen beginselen nooit absoluut zijn, omdat zij zich anders niet meer lenen voor optimalisering en het zijn juist optimaliseringsvereisten. Een beginsel kan zichzelf dus nooit als absoluut zien. Dat geldt niet alleen voor het vrije verkeer maar ook voor fiscale soevereiniteit. Zoals ik zei geldt bij een belastingmaatregel die op puur budgettaire gronden verschil maakt tussen grensoverschrijdend verkeer en binnenlands verkeer dat het doel niet respectvol is. Dan zou namelijk het beginsel van fiscale soevereiniteit zichzelf rechtvaardigen en het andere ontkennen. Dat is niet respectvol.

Aan de andere kant moet het beginsel van het vrije verkeer ook respectvol zijn jegens fiscale soevereiniteit. Ik denk aan de misbruikjurisprudentie van het Hof en met name aan het arrest Cadbury-Schweppes, waarin wordt gezegd dat belastingplichtigen niet onder het mom van de vrijheid van vestiging fiscale soevereiniteit kunnen uithollen, d.w.z. fiscale constructies bedenken om de belastingheffing in hun eigen staat te ontlopen door gebruik te maken van het vrije verkeer. Zou dat wel mogelijk zijn, dan zou het beginsel van het vrije verkeer zich altijd plaatsen boven het beginsel van fiscale soevereiniteit en zou het beginsel van het vrije verkeer niet respectvol zijn jegens het beginsel van fiscale soevereiniteit.

Kijk je op deze manier naar de rechtspraak van het Hof dan begrijp je haar opeens veel beter. Een ander voorbeeld van een arrest waarop veel kritiek was, was dat in de zaak Oy AA. Dat ging over een Finse dochtermaatschappij van een Britse

moedermaatschappij. De dochtermaatschappij wilde een aftrekbare groepsbijdrage geven aan haar Engelse moedermaatschappij. De redentatie hield in dat het Finse systeem zo luidde. Finland kende fiscale eenheid, Engeland had het systeem van group relief en Finland kende het systeem van groepsbijdragen, zodat men winst kon overhevelen van de ene groepsmaatschappij naar de andere. Dat kan niet als je een buitenlandse moedermaatschappij hebt, omdat er voor Finland dan niets meer te heffen valt. Dat je geen groepsbijdrage kon geven aan een buitenlandse moedermaatschappij rechtvaardigde Finland uitsluitend met budgettaire redenen. Zoals wij zo-even hebben geconstateerd zijn budgettaire redenen een niet legitieme doelstelling en mitsdien niet respectvol. Je kunt dit begrijpen door je te realiseren dat je ook respectvol moet zijn jegens het beginsel van fiscale soevereiniteit. Finland is vrij om zo'n systeem van groepsbijdragen te kiezen. Ben je daarin vrij, dan heb je uiteraard ook het recht om te zeggen dat een grensoverschrijdende groepsbijdrage niet mogelijk is, omdat je anders geen enkele winstbelasting meer kunt heffen over winst die op je eigen grondgebied is ontstaan. Dat is de tweede stap, die ook inhoudt dat wij niet de eis behoeven te stellen dat de rechtvaardigingsgrond dwingend is. Een dwingende reden van algemeen belang, zoals het Hof het noemt, is niet nodig. Je kijkt puur naar de doelstelling van de nationale wet. Is die respectvol, dan is het goed. Het is het enige waarnaar je behoeft te kijken. Het betekent ook dat het Hof dus helemaal geen rechtvaardigingsgronden verzint. Het Hof heeft dat nog nooit gedaan. Het volgt alleen de nationale doelstellingen.

De derde, vierde en vijfde stap hebben allemaal te maken met optimalisering in het licht van hetgeen in de theorie van Alexy feitelijk mogelijk is. De vraag is dus of de maatregel uitgaande van de respectvolle doelstelling voldoende is toegesneden, of deze "a sufficient degree of fit" heeft, op het bereiken van het doel en of het ook de meest subsidiaire manier is om het te bereiken. Nagegaan moet dus worden of er andere manieren zijn die minder belastend zijn voor het vrije verkeer maar wel hetzelfde doel bereiken. Als dat het geval is kun je optimaliseren en kun je beide beginselen beter tot hun recht laten komen. Dat moet je dus altijd doen.

De laatste stap is een evenwichtsstap. Je moet nagaan of de inbreuk die de belastingmaatregel maakt op het vrije verkeer evenredig is. Hiermee kun je bijvoorbeeld een zaak als Marks & Spencer verklaren, waarvan het Hof zegt dat definitieve verliezen moeten kunnen worden verrekend. In die situatie is de inbreuk op het vrije verkeer zo groot en de inbreuk op de fiscale soevereiniteit als je

verrekening van definitieve verliezen wel toelaat zoveel kleiner, dat je het toch moet doen. Hiermee gaat het Hof dus absoluut niet buiten zijn boekje, zoals sommigen hebben beweerd. Het hof is volstrekt gerechtigd om dit te bepalen in het licht van de theorie van Alexy.

Met mijn proefschrift hoop ik structuur te hebben gebracht in de rechtspraak van het Hof. Ik hoop dat wij de rechtspraak van het Hof nu beter kunnen begrijpen en beter kunnen voorspellen waar het uiteindelijk naartoe gaat. Eén voorspelling kan ik al doen. Het Hof zal uiteindelijk ook belastingmaatregelen die niet discrimineren, die geen onderscheid maken op grond van grensoverschrijdende activiteit maar wel een nadeel veroorzaken dat in dit model kan worden geoptimaliseerd, tot beperkingen van het vrije verkeer verklaren. (*Applaus*)

De Voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Wat Sjoerd ons heeft voorgehouden was heel boeiend. Er is geen gelegenheid om vragen te stellen. Dat past ook niet bij een ingevoerd lekenpraatje. Bovendien vraagt de agenda om het volgende onderwerp.

Sjoerd, bedankt! Ik verzoek de leden proefschriften die in aanmerking komen voor de Dissertatieprijs 2014 aan te melden bij het bestuur van de vereniging.

3. Inleiding door mevrouw mr. M. Kaaij over het wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Ik geef nu het woord aan Melisande Kaaij voor de inleiding op het onderwerp waarvoor wij vandaag bijeen zijn.

Mevrouw mr. M. Kaaij: Dank je wel, Jacques. Ik heb de eer een inleiding te verzorgen over het wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst. Ik werk bij het Ministerie van Financiën. Het wetsvoorstel is 2 september jl. ingediend en het bevat wijzigingen met betrekking tot het heffingssysteem en een basis voor verplicht elektronisch berichtenverkeer voor alle middelen, dus inclusief toeslagen en invordering. Het bevat nog geen wijzigingen voor de vennootschapsbelasting en evenmin technische aanpassingen. In de presentatie zal ik vooral focussen op de inkomstenbelasting. Ik heb maar een kwartier spreektijd, dus ik beperk mij tot

hoofdlijnen. Daarom heb ik gezocht naar een plaatje om het wetsvoorstel te illustreren.



De school vissen links is wat wij het massale proces noemen. De vis rechts doet u, als u adviseur bent, wellicht aan uw cliënt denken. Dit zijn de meer uitzonderlijke gevallen. Het is een mooie vis, een parrot fish. Met dit plaatje probeer ik uit te drukken dat het er in de wet om gaat in de basis een simpel systeem neer te leggen maar er ook uitzonderingsgevallen onder te laten vallen.



De huidige praktijk: heffing

aanslagregeling

Inkomstenbelasting	2011	2010
Aangiften	11.243.000	10.776.000
voorlopige aanslag vóór 1 juli	99,3 %	99,9%
Nihil-aanslag	Ca. 11.000.000	Ca. 10.500.000

aangiftegedrag

Inkomstenbelasting	2011	2010
Digitaal	10.633.000 (95%)	9.854.000 (91%)
Tijdige aangifte	95%	84%

Zoals u ziet worden meer dan 11 mln. aangiften ingediend. De meeste worden digitaal ingediend.



De huidige praktijk: correcties

Door de Belastingdienst

Inkomstenbelasting	2011	2010
Handmatig beoordeeld	431.000	549.500
Correcties op aangifte	222.000	182.300
Navorderingen	45.400	46.900

Door belastingplichtige

Inkomstenbelasting	2011	2010
Aanvullingen op aangifte	709.000	756.000
Bezwaarschriften	342.515	319.955

U ziet dat de uitworp bij de aangiften ongeveer 5% is. De helft daarvan leidt tot correctie en navordering is relatief zeldzaam: ongeveer 45.000 navorderingsaanslagen per jaar. Van de aangiften wordt zo'n 10% nog door de belastingplichtigen gecorrigeerd. Bovendien worden behoorlijk wat bezwaarschriften ingediend. Daarvan bevat ongeveer 90% geen geschil. Zij worden tot uiterlijk zes weken na de aanslag ingediend en worden in het huidige systeem gekwalificeerd als bezwaarschrift.

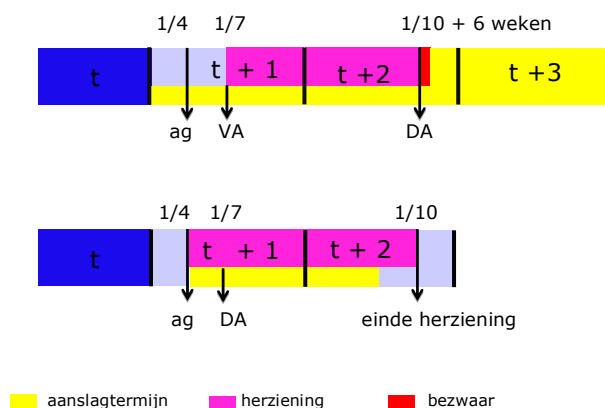
Om het beeld te completeren heb ik ook gezocht naar de beroepszaken, de echte geschillen. Die worden echter niet uitgesplitst. Voor alle belastingmiddelen zijn het er zo'n 4.000. Ik denk dat de inkomstenbelasting daarvan een bescheiden deel uitmaakt.

Tot zover de context. Het voorstel behelst allereerst bekorting van de aanslagtermijn. Op het volgende plaatje ziet u in de bovenste balk in geel de totale wettelijke aanslagtermijn. Zoals bekend wordt de definitieve aanslag meestal wat eerder opgelegd. U ziet dat de Belastingdienst de tijd tussen de aangifte en 1 juli benut om de aangifte als het ware om te zetten in een voorlopige aanslag en deze te

digitaliseren. Daarna vindt controle plaats en volgt uiteindelijk de definitieve aanslag. In de meeste gevallen is de definitieve aanslag 0.



Schematisch: bekorting aanslagtermijn



Het is de bedoeling – dat is een ingrijpende wijziging in het proces – dat de tijd tussen 1 april en 1 juli benut gaat worden om de aangifte ook te controleren. De aangifte wordt dan niet louter meer omgezet in een aanslag maar ook gecontroleerd, waarna de definitieve aanslag wordt opgelegd. De gedachte hierachter is dat de Belastingdienst een jaar in één jaar wil afhandelen. Dat vergt met name in het controleproces versnelling. Voor de meeste belastingplichtigen betekent dit dat zij binnen drie maanden in plaats van een voorlopige aanslag een definitieve aanslag krijgen. Voor alle belastingplichtigen betekent het dat zij hun definitieve aanslag binnen 15 maanden in plaats van binnen drie jaar krijgen. De definitieve aanslag is ook echt de definitieve aanslag. In de huidige situatie kan de Belastingdienst na de voorlopige aanslag altijd nog een aanvullende voorlopige aanslag opleggen. Zoals gezegd is de definitieve aanslag in de nieuwe opzet ook echt de definitieve. Alleen de belastingplichtige kan die nog herzien. Dat is een wijziging ten opzichte van de internetconsultatieversie. De Belastingdienst kan de definitieve aanslag niet meer herzien en alleen navorderen.



Termijnen

Vangen aan bij aangifte (aanslag, herziening, navordering)

Opschorting termijnen

1. Met instemming belastingplichtige
2. Art. 47 AWR (max. 6 maanden)
3. Vragen aan buitenland



De termijnen vangen straks allemaal aan bij de aangifte. De gedachte daarachter is dat het doen van tijdige aangifte wordt beloond. Doe je snel aangifte, dan krijg je snel rechtszekerheid. Een bijkomend voordeel kan zijn, dat alle jurisprudentie over de vraag of al dan niet uitstel is verleend voor het doen van aangifte niet meer van belang is. De Belastingdienst zal de datum van ontvangst van de aangifte aan de belastingplichtige meedelen.

Dan de uitzonderingen. Opschorting van de termijn van 15 maanden voor het vaststellen van de aanslag kan plaatsvinden als de belastingplichtige daarmee instemt. Daarbij denken wij vooral aan overlegsituaties. Opschorting kan ook plaatsvinden als de inspecteur zelf vragen stelt. Sinds de internetconsultatie is de opschorting van de termijnen beperkt tot zes maanden. De derde uitzondering heeft betrekking op vragen aan het buitenland.

Ik kom vervolgens bij de herziening.



Herziening

Bij digitale portalen:

belastingplichtige wijzigt post in aangifte = verzoek om herziening

Geen vormvoorschriften

Wel eventueel nadere regels over wijze doen verzoek (digitaal)

Meerdere verzoeken mogelijk:

- bij nieuw gebleken feiten of omstandigheden
- 1 beslissing op meerdere verzoeken

Vergrijpboete bij opzettelijk onjuiste herzieningsverzoeken

Herziening heeft als doelstelling te voorzien in één procedure om wijzigingen door te geven. De procedure is naar ons idee ruimer in de tijd en het is ook een eenduidige procedure. Dat betekent dat dingen als aanvullende aangifte, in de meeste gevallen bezwaar en ambtshalve vermindering, als het ware worden opgeslokt door de mogelijkheid om herziening te verzoeken. Er zijn ook wat bijkomende voordelen. In de eerste plaats zijn er nauwelijks vormvoorschriften. Met alle respect voor de Hoge Raad: zelfs iets als ontvankelijkheid is inmiddels toch wel een ingewikkeld leerstuk geworden. Bij herziening heb je dat niet, omdat het één doorlopende periode is waarin je meerdere malen een verzoek om herziening kunt indienen. Er is dus niet langer de mogelijkheid van één bezwaarschrift zes weken na de definitieve aanslag. Als er behoefte aan bestaat, kan men een verzoek om herziening indienen. Wij denken dat dit leidt tot een betere benutting van de bezwarenprocedure. Herziening fungeert aan de ene kant als een zeef maar je kunt ook zeggen dat je, als in die achttien maanden ergens een geschil ontstaat, rechtsbescherming hebt omdat de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking afgeeft. Wat dat betreft sluit de herzieningsprocedure onzes inziens beter aan bij het “karakter” van het belastingrecht, dat eigenlijk ook een doorlopend proces is. Alleen al het vast komen staan van de feiten duurt eigenlijk ten minste één kalenderjaar. In

die zin is het anders dan de klassieke Awb-besluiten, waarbij op een gegeven ogenblik de feiten vaststaan en een besluit kan worden genomen.



Behandeling verzoek om herziening

Beslistermijn Awb = 8 weken of redelijke termijn
Geen toepassing dwangsomregeling

Toewijzing: aanvullende aanslag + aanpassing samenhangende beschikkingen

Afwijzing: belastingplichtige ontvangt voor bezwaar vatbare beschikking

Bezwaar → herzieningsperiode eindigt; bezwaar ziet op gehele aanslag

Herzieningsperiode eindigt ook bij navordering

De gedachte is dat iedereen toegang krijgt tot een digitaal portaal. Heb je aangifte gedaan, dan staan alle posten vermeld. Je kunt dan een zo'n post wijzigen. Het wijzigen van een post is dan een verzoek om herziening. De inspecteur heeft daarvoor een beslistermijn van acht weken. De dwangsomregeling is uitgesloten, omdat die niet van toepassing is op de aangifte en dus ook niet op het verzoek om herziening. De inspecteur kan twee dingen doen. Wijst hij het verzoek om herziening toe, dan krijgt de belastingplichtige gewoon een aanvullende aanslag en past de inspecteur alle samenhangende beschikkingen eigener beweging aan. Natuurlijk kan hij ook het verzoek om herziening afwijzen. Dan geeft hij een voor bezwaar vatbare beschikking af en is het aan de belastingplichtige om al dan niet in bezwaar te gaan. De belastingplichtige kan concluderen dat hij het er eigenlijk wel mee eens is en het er verder bij laten zitten. De herzieningsperiode loopt dan gewoon door, want wellicht komt er nog een nieuw verzoek om herziening. Is de belastingplichtige het er niet mee eens, dan kan hij in bezwaar gaan.

Wij hebben ook wat voorzieningen getroffen om te voorkomen dat dubbele procedures gaan lopen. Heb je naar aanleiding van het verzoek om herziening al een enorme discussie gevoerd met de inspecteur, dan kan het niet meer nodig zijn om het in een bezwarenprocedure over te doen. In dat geval is geregeld dat de

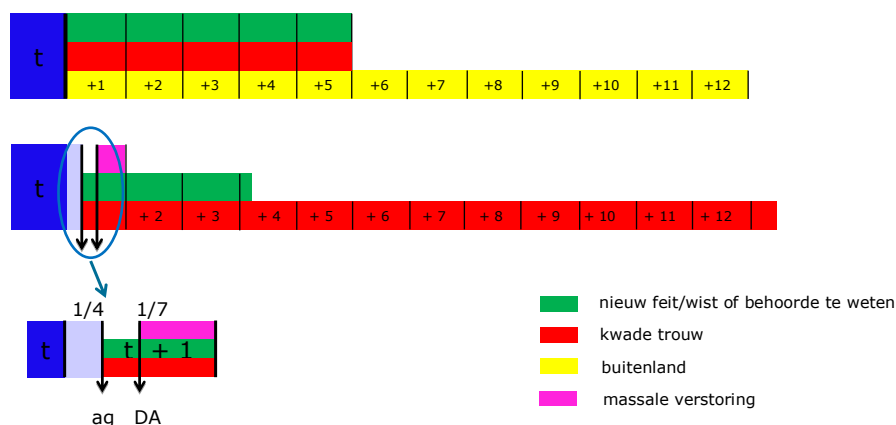
inspecteur in overleg met de belastingplichtige direct een voor bezwaar vatbare beschikking afgeeft. Het is natuurlijk ook mogelijk dat de discussie pas losbrandt in de bezwaarfase.

Het is misschien ook van belang om te vertellen dat het verzoek om herziening in ieder geval niet de betalingsverplichting opschort en dat de herzieningsperiode eindigt als je in bezwaar gaat. Dat geldt ook bij navordering.

Ik kom dan toe aan de navordering.



Navordering



Ik heb geprobeerd dit punt in een tijdbalk weer te geven. Het is een kleurige balk geworden. Wat betreft navordering worden twee soorten wijzigingen voorgesteld, wijzigingen in termijnen en in voorwaarden. Er wordt een navorderingstermijn van drie jaar na een aangifte voorgesteld bij een nieuw feit of een geval van “wist of behoorde te weten” en een navorderingstermijn van 12 jaar bij kwade trouw. Daarnaast wordt een nieuwe navorderingsbevoegdheid gecreëerd bij massale verstoringen, genoemd in de wet.

In dit plaatje over de wijzigingen in de navorderingsbevoegdheid zit eigenlijk het hele concept van het wetsvoorstel. Je ziet dat sneller rechtszekerheid wordt geboden aan goedwillenden door een kortere termijn. Je ziet ook minder bescherming voor degenen die vallen in de categorie “wist of behoorde te weten” of zelfs te kwader trouw zijn. De digitale wereld komt een beetje terug in het roze blokje van de massale verstoring.

In zekere zin zijn de wijzigingen vrij beperkt. Wat wordt er naar ons idee nu gewijzigd? Wat betreft de categorie “wist of behoorde te weten” heb ik geschrift 225 van de vereniging, getiteld *Nieuw feit en navordering. Ontstaan, inhoud en werkelijkheid van het voor navordering vereiste nieuwe feit*, nog eens opgeslagen, waarin ook wordt gepleit voor invoering van het criterium “wist of behoorde te weten”. Het heeft wat lang geduurd – het geschrift dateert uit 2005 – maar in dit wetsvoorstel wordt het in ieder geval voorgesteld als navorderingsvoorwaarde. Op de dia ziet u een aantal dingen die uit de memorie van toelichting komen ter toelichting van de situatie waarin sprake is van “wist, of behoorde te weten.



Wijzigingen navordering

Nieuw feit: ook onderzoeksplicht verzoeken om herziening

Wist of behoorde te weten:

- Geen gerechtvaardigd vertrouwen (bij kennisneming aanslag)
- Relevante omstandigheden bijvoorbeeld:
 - grootte onjuistheid
 - kennisniveau belastingplichtige
 - complexiteit van de regeling
- Omvat redelijkerwijs kenbare fouten

Kwade trouw: bij aangifte of bij verzoek om herziening

Kern is dat de belastingplichtige op het moment waarop hij de aanslag ziet er geen gerechtvaardigd vertrouwen aan kan ontleen.

Wat betreft nieuw feit en kwade trouw is sprake van bekende voorwaarden. Wel kan de herzieningsmogelijkheid er doorheen gaan spelen. Beoordeel je nu vaak bij de aangifte, straks moet je ook de verzoeken om herziening meenemen. De inspecteur heeft een onderzoeksplicht bij een verzoek om herziening. Anderzijds kan een belastingplichtige ook te kwader trouw zijn door bij een verzoek om herziening opzettelijk onjuiste informatie te verstrekken.

Bij de ambtshalve vermindering verandert ook relatief weinig.



Ambtshalve vermindering

Geen wijziging:

- termijn blijft 5 jaar
- Voorwaarden in ministeriële regeling

Nieuw:

- nova-criterium:
belastingplichtige moet nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden vermelden
- rechtsbescherming bij afwijzing verzoek

De termijn blijft vijf jaar en de voorwaarden blijven in de ministeriële regeling opgenomen. Zij verschillen niet van de huidige voorwaarden. Nieuw is het nova-criterium, een Awb-criterium. Bij herhaalde verzoeken moet je nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden vermelden. Tegenover het afwijzen van een verzoek staat wel rechtsbescherming.

Een onderwerp van het wetsvoorstel is het elektronisch berichtenverkeer. Op het plaatje



Elektronisch berichtenverkeer



ziet u de bouwput voor het Vogelnest, het stadion voor de Olympische Spelen in Beijing. De bewoners van dit pand hebben zich lang verzet tegen de bouw van het stadion. Op de officiële foto's van de Olympische Spelen heb ik het huis niet meer teruggezien. Ik vrees daarom dat de bewoners uiteindelijk het onderspit hebben gedolven. Zij hebben zich in ieder geval in de ogen van de Chinese autoriteiten lang verzet tegen vooruitgang.

De regeling voor het elektronisch berichtenverkeer houdt in ieder geval in dat een basis wordt gecreëerd. De wet gaat zeggen dat je verplicht elektronisch moet gaan communiceren met de Belastingdienst. Dat klinkt heel hard maar zo hard is het niet. Het zal stapsgewijze worden ingevoerd. Je krijgt in eerste instantie een enorme lijst van uitzonderingen op deze hoofdregel. Hoe gaan wij dat vormgeven? Momenteel zijn wij gewend dat alles door de brievenbus komt maar die wordt vervangen door een overheidsberichtenbox. Iedereen krijgt zo'n box en daarin komt voor de belastingplichtige de melding dat hij moet kijken op zijn portaal mijnbelastingdienst.nl omdat er iets voor hem klaar staat. Hier ziet u het concept van mijnbelastingdienst.nl met de berichten die klaar staan.

Contact Help

Belastingdienst

Mijn Belastingdienst Lora Ipsum is ingelogd Uitloggen

Home Inkomstenbelasting Betalen Correspondentie Machtigingen

Welkom op Mijn Belastingdienst

De is uw persoonlijke pagina bij de Belastingdienst. U regelt hier gemakkelijk uw belastingzaken.

De laatste keer dat uw gegevens zijn bekeken of gewijzigd was op maandag 05-03-2014 om 21:34.

> Meer klantcontacten ...

Actueel

Onderwerp	Actie
U hebt nog een niet ingezonden aangifte 2013 U moet aangifte 2013 doen voor 01-04-2014 Let op: de uiterste aangifte datum is verstreken. Doe zo snel mogelijk aangifte	> Hervatten
U moet aangifte 2012 doen voor 01-09-2013 Let op: U hebt een aanmaning ontvangen. Doe zo snel mogelijk aangifte	> Starten > Aangifte hervatten
U hebt een nog niet ingezonden voorlopige aangifte 2014	> Hervatten
U hebt een nog niet ingezonden verzoek tot uitstel aangifte 2013	> Hervatten
U hebt een nog niet ingezonden verzoek tot wijziging rekeningnummer	> Hervatten

Mededelingen

Inkomstenbelasting 2014 De voorlopige aanslag is opgelegd	> Meer informatie
Inkomstenbelasting 2013 Uw verzoek tot uitstel is in behandeling U ontvangt binnen 10 werkdagen na dagtekening bericht	> Meer informatie
Inkomstenbelasting 2012 De definitieve aanslag is opgelegd	> Meer informatie
Betalen Uw verzoek tot wijziging rekeningnummer is in behandeling U ontvangt binnen 15 werkdagen een bevestiging	> Meer informatie

Laatste correspondentie

Onderwerp	Datum	
Uw verzoek tot uitstel aangifte 2013 is ontvangen.	05-03-2014	📧
De voorlopige aanslag 2014 is naar u verstuurd.	19-02-2014	
Uw verzoek tot wijziging rekeningnummer is ontvangen.	21-01-2014	📧

> Meer...

Serviceberichten

- > At vero eos et accusamus et iusto odio dignissimos ducimus (12 maart)
- > Et harum quidem rerum facilis est expedita distinctio (27 februari)
- > Nobis est eligendi optio cumque nihil impedit quo (2 januari)
- > Meer...

Direct naar

- 📧 mijnbelastingdienst.nl
- 📧 toelagen.nl
- 📧 mijn.Overheid.nl

Veelgestelde vragen

- > Hoe veilig is mijn Belastingdienst?
- > Hoe kan ik iemand machtigen?
- > Hoe lang duurt WIDB?
- > Meer...

Nieuwsberichten

- > At vero eos et accusamus et iusto odio dignissimos ducimus (12 maart)
- > Et harum quidem rerum facilis est expedita distinctio (27 februari)
- > Nobis est eligendi optio cumque nihil impedit quo (2 januari)
- > Meer...

Er kan een mededeling staan dat een aangifte klaar staat maar er kan ook een correspondentie worden opgeslagen. Heel ambitieus is het opnemen van een

betalingmogelijkheid. Het gaat erom u een idee te geven van hoe het eruit zou kunnen gaan zien. (*Applaus*)

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Melisande, bedankt voor je waardevrije presentatie van het wetsvoorstel. Ik constateer met genoegen dat je je niet hebt gewaagd aan de doelstellingen, laat staan aan het onderschrijven daarvan. Wij zullen er in het debat een heleboel over gaan zeggen. Ik moest onwillekeurig denken aan het verhaal van Sjoerd over rechtszekerheid en rechtsbeginselen en de botsing met de bepaling dat iedereen moet betalen wat de wet voorschrijft. Die dingen komen bij elkaar en de vraag is hoe wij daar uitkomen. Ik ben benieuwd of een wetenschappelijke oplossing voor de hand ligt, of dat wij ook in dit verband moeten zeggen dat het aan de politiek is om binnen de kaders van het internationale recht de lijnen uit te zetten en aan de Belastingdienst en de rechter om binnen die lijnen een toets aan te brengen en verder te komen.

4. Bespreking van het wetsvoorstel door de debaters

Dr. E.B. Pechler: Mijnheer de Voorzitter.

1. Ik sta allereerst stil bij de navorderingscriteria. Ze staan op de slide hieronder.

Navorderingscriteria wetsvoorstel (K. 33714)

- Nieuw feit (art. 16, lid 1, 2^e volzin, nieuw AWR)

Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige **wist of behoorde te weten** dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven.

- Kwade trouw (art. 16, lid 3 nw)

- Systeemfouten (art. 17, lid 1 nw)

In lid 1 vinden we de eis van het nieuwe feit terug. Dat vind ik verstandig. Verder zijn er aparte regels over navordering bij kwade trouw en bij, kort gezegd, systeemfouten.

De eerste twee criteria zijn door mevrouw Kaaij genoemd.

De afgelopen 30 jaar is er veel discussie geweest over wanneer navordering ook mogelijk moet zijn: gevallen waarin de rechtszekerheid minder zwaar weegt dan het beginsel dat ieder betaalt wat hij materieel verschuldigd is. De slide hieronder laat zien welke gevallen dat zijn.

Wanneer moet navordering ook mogelijk zijn:

- kwade trouw
- fout belastingplichtige in aangifte, niet door inspecteur onderkend
- fout insp. als gevolg van gekozen werkwijze belastingadministratie

In de eerste plaats bij kwade trouw.

En voorts in bepaalde gevallen waarin de aanslag kenbaar te laag was en die niet werden bestreken door de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie van de Hoge Raad: bij een niet door de inspecteur onderkende fout van de belastingplichtige in de aangifte – denkt u aan de hypotheekrenteafrekzaak – en bij fouten in de gekozen werkwijze van de belastingadministratie. Die fouten kunnen met ingang van 2010 worden hersteld op grond van art. 16, lid 2, letter cAWR. De meeste aanwezigen zal dat bekend zijn. Dat deze bepaling – en hiermee de kenbaarheidsdrempel – gaat vervallen, acht ik een verbetering. Kijkend naar het wetsvoorstel heb ik mij afgevraagd of het beter en in ieder geval eenvoudiger kan. Wat voegen art. 16, lid 3 en art. 17 toe aan art. 16, lid 1? Daarbij zijn vooral van belang de woorden “wist of behoorde te weten” waarop mevrouw Kaaij zo-even ook de nadruk legde. Die woorden omvatten in elk geval situaties waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Iemand die te kwader trouw is weet dat er te weinig belasting is geheven.

Vallen onder “wist of behoorde te weten” ook systeemfouten? Ja, zou ik zeggen, al aarzel ik. De memorie van toelichting brengt mij vooralsnog niet op andere gedachten en vind ik op dit punt verwarrend. Ik doel op een passage op pagina 32 van die toelichting: “Bij incidentele gevallen, zelfs als deze het gevolg zijn van een fout zoals in het voorgestelde artikel bedoeld [dat is art. 17], zal de inspecteur steeds moeten bezien of het mogelijk is op grond van het in artikel 16 van de AWR voorgestelde criterium ‘wist of behoorde te weten’ na te vorderen.” Ik paraphraseer: bij incidentele fouten, zelfs als deze het gevolg zijn van systeemfouten, zal de inspecteur steeds moeten bezien of navordering mogelijk is op grond van lid 1. Met andere woorden, zal hij moeten nagaan of ze vallen onder ‘wist of behoorde te weten’. Hieruit maak ik op dat bij een systeemfout zonder massale gevolgen navordering alleen mogelijk is op grond van lid 1. De memorie van toelichting vervolgt: “Hetzelfde geldt wanneer de beperkte navorderingstermijn van artikel 17 van de AWR verstreken is.” Wat wordt bedoeld met “Hetzelfde geldt...”? De beperkte navorderingstermijn van art. 17 AWR [dat is 6 maanden na de aanslag] is alleen aan de orde bij een systeemfout mét massale gevolgen. Kan de inspecteur na het verstrijken van die termijn dan gewoon navorderen op grond van lid 1 (navorderingstermijn 3 jaar)? Zo ja, wat is dan het nut van art. 17?

Mijn voorlopige conclusie is dat lid 1 volstaat om te kunnen navorderen in die gevallen waarin je wilt navorderen.

Ten slotte, het criterium “wist of behoorde te weten” is al te vinden in een geschrift van de vereniging uit 2005. Mevrouw Kaaij sprak er zo-even over.. Maar het is ook al

te vinden in het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de invoering van het kwadetrouw criterium in 1994, een tekst gevonden van bijna 25 jaar geleden. Ik heb die tekst onder de voorgestelde tekst gezet:

Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren,

behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven (voorstel K. 33714)

behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is [aanvankelijk: wordt] geheven (voorstel K. 21058, maart 1989)

De formuleringen zijn bijna gelijk, met dit verschil dat de voorgestelde tekst ook de woorden “ten onrechte geen of” bevat. Deze woorden kunnen volgens mij vervallen. Ik zie de functie er niet van in. Je kunt heel goed uit de voeten met de tekst uit 1989 voor alle gevallen waarin je wilt navorderen.

2. Navorderingstermijn van 12 jaar bij kwade trouw

De aspecten waarover ik iets wil zeggen staan op de slide hieronder.

Navorderingstermijnen

- Reguliere termijn van 3 jaar (art. 16, lid 2 nw)
- 12 jaar bij kwade trouw
- mogelijkheid opschorting termijn; o.m. info aan buitenland (art. 12 nw)
- verkorting 12 jaarstermijn bij voldoende aanwijzingen (art. 16, lid 5 nw)

De verkorting van de aanslagtermijn tot 15 maanden en van de reguliere navorderingstermijn tot 3 jaar, beide te rekenen vanaf de ontvangst van de aangifte, vind ik uit een oogpunt van rechtszekerheid een aanzienlijke verbetering. Bij de navorderingstermijn van 3 jaar steekt die van 12 jaar wel erg schril af. De twaalfjaarstermijn geldt bij kwade trouw, zowel in buitenlandsituaties als in binnenlandsituaties. Waarom moet die termijn zo lang zijn! Op pagina 12 van de memorie van toelichting staat: “Met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn heeft het kabinet geen enkel mededogen. (...)” Dat is ferme taal. Het kabinet gaat verder met: “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 ontvangst van de aangifte.” Ik val over het woord “daarom”. Ik zie het causale verband niet. Dat iemand die te kwader trouw is geen “snelle rechtszekerheid” verdient, akkoord. Maar er volgt niet uit dat hij daar 9 jaar langer op moet wachten dan iemand die niet te kwader trouw is. Langer, akkoord, maar waarom 9 jaar langer?. De rechtvaardiging voor de huidige twaalfjaarstermijn is: gebrek aan toereikende controlemogelijkheden en dat deze termijn aansluit bij de termijn voor strafrechtelijke vervolging¹. Bij een herziening van de AWR als de voorgestelde mag je toch ook een herbezinning op die termijn verwachten. In de memorie van toelichting is die niet te vinden. Die ontbrak trouwens ook al in het voorontwerp. Argumenten voor het oprekken van de huidige vijfjaarstermijn in binnenlandsituaties tot 12 jaar zult u in de memorie van toelichting niet vinden. Waarom is de termijn die al decennia lang geldt nu ineens niet meer toereikend? En dan de twaalfjaarstermijn zelf. Een relevante factor – in buitenlandsituaties – is de tijd gemoeid met het verkrijgen van inlichtingen uit het buitenland. Daarover zijn 20 jaar geleden bij de invoering van de twaalfjaarstermijn cijfers genoemd: 1,5 tot 2 jaar voor gewone verzoeken en 2 tot 3 jaar voor moeilijke

¹ HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

verzoeken². Je zou denken dat het nu in ieder geval niet langzamer gaat dan 20 jaar geleden. Het zal eerder sneller gaan. Wij hebben immers een aangescherpte Bijstandsrichtlijn, die overigens nog maar pas geldt, wellicht nog niet goed werkt en bovendien niet in alle gevallen van toepassing is. Ik ga er echter van uit dat de destijds genoemde termijnen nu niet langer zijn. Volgens mij moet die tellen bij de reguliere navorderingstermijn van drie jaar. Doe je dat, dan kom je bij lange na niet aan de termijn van 12 jaar. Maar misschien komen de argumenten voor die langere termijn nog.

Bij de twaalfjaarstermijn – in buitenlandsituaties – is er nog een ander punt dat klemmt, de mogelijkheid van opschorting. Mevrouw Kaaij heeft gezegd dat je in drie gevallen kunt opschorten, namelijk met instemming van de belastingplichtige, bij een informatieverzoek aan de belastingplichtige zelf en bij een informatieverzoek aan een buitenlandse instantie. Het probleem in het laatste geval is dat de wet geen maximum aan de duur stelt. Voor een informatieverzoek aan de belastingplichtige zelf geldt een termijn van maximaal zes maanden. Die geldt niet voor een informatieverzoek aan het buitenland. Er is wel duidelijkheid over het beginpunt: je weet wanneer het verzoek is gedaan – dit wordt meegedeeld aan de belastingplichtige – maar je weet niet wanneer het verzoek is beantwoord. Je kunt de duur van de opschorting dus niet bepalen. Dit nadeel vergroot het gebrek aan motivering van het voorstel alleen maar.

In sommige gevallen wordt de termijn verkort tot twee jaar (art. 16, lid 5). Zijn er voldoende aanwijzingen om na te vorderen, dan geldt een termijn van 2 jaar. Je zou dat uit een oogpunt van rechtszekerheid een tegemoetkoming aan de belastingplichtige kunnen noemen. Ik vraag mij af of die bepaling nodig is en of je het niet kunt overlaten aan de rechter. Mijn indruk is dat de feitenrechter zich goed redt met de bestaande aanwijzingen van het Hof van Justitie en de Hoge Raad. Bovendien kan de tweejaarstermijn in bijzondere omstandigheden worden verlengd.

Er is nog een ander kritiekpunt. Stel, een belastingplichtige keert in en verschaft binnen enkele weken alle informatie die nodig is om de aanslagen te kunnen vaststellen. De inspecteur heeft dan twee jaar de tijd om na te vorderen. Het ten volle benutten van die termijn lijkt mij echter niet in overeenstemming met het communautaire evenredigheidsbeginsel. Die termijn heb je dan niet meer nodig om de aanslagen vast te stellen. De inspecteur beschikt immers over alle relevante informatie. De voorgaande opmerkingen hebben met name betrekking op buitenlandsituaties. Pieter Jansen merkt terecht op dat de tweejaarstermijn van art.

² Kamerstukken II 1990-1991, 21 423, nr. 7, p. 4.

16, lid 5 AWR ook geldt voor binnenlandsituaties, waarin het communautaire evenredigheidsbeginsel niet geldt.

3. Enkele aspecten van herziening

De memorie van toelichting bevat een aantal interessante punten die in het voorontwerp niet aan de orde kwamen. Op de slide hieronder staan er enkele.

Herziening (aspecten)

- Beoordeling herzieningsverzoek. Norm
- Aangifteplicht en herziening
- Inspecteur mag aanslag niet uit eigen beweging herzien

Voor zover de tijd het toelaat, ga ik er op in. In de eerste plaats de beoordeling van het herzieningsverzoek. Hiervoor gelden volgens de memorie van toelichting dezelfde regels als voor de beoordeling van de aangifte. De norm is dat alleen een onderzoeksplicht geldt bij redelijke twijfel aan de juistheid van het herzieningsverzoek op enig punt. Dit is dus precies dezelfde norm als voor de beoordeling van de aangifte. Dat lijkt mij ook wel juist als het gaat om herziening van aanslagen. Ik vraag me alleen af of die norm ook in een eerder stadium geldt, bij herziening van voorlopige aanslagen. Door zwaardere eisen aan de inspecteur te stellen werkt het correctiemechanisme mijns inziens niet goed meer. Het lijkt mij niet de bedoeling dat het veel langzamer gaat.

Mijn laatste punt. Iedereen moet volledig en juist aangifte doen. In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel staat op pagina 35: "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 (...)." Ik vind dat wat kort door de bocht.

Volgens mij moet je onderscheid maken tussen twee situaties: die waarin er een definitieve aanslag ligt en die waarin nog geen definitieve aanslag is opgelegd. In het laatste geval kun je moeilijk volhouden dat wanneer de aangifte door herziening wordt hersteld je dat niet zou mogen meenemen en niet aan de aangifteplicht is voldaan. Ligt er wel een definitieve aanslag, dan kun je een aangifte die niet de vereiste aangifte is, niet herstellen door herziening. Ik verwijs naar de rechtspraak van de Hoge Raad. Je kunt niet aan omkering van de bewijslast ontkomen door pas in bezwaar of beroep met informatie komen die je in een eerdere fase had moeten verstrekken. . (*Applaus*)

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Al luisterend kreeg ik de indruk dat je groot vertrouwen hebt in de rechterlijke macht. Ik ben daar blij mee, gezien mijn achtergrond. Het is een mooie brug naar het betoog van Ed.

Mr. E.A.G. van der Ouderaa: Mijnheer de voorzitter. In de eerste plaats zal ik stilstaan bij de verplichting om met de Belastingdienst uitsluitend elektronisch te communiceren. Daarna zal ik ingaan op de Herziening.

I. Het verplicht elektronisch communiceren.

Bij de introductie van de Awb in 1994 gold als één van de uitgangspunten dat bestuur en burger tot elkaar in een wederkerige relatie staan en dat het bestuur binnen de grenzen van de wet ook rekening moet houden met de belangen van de burger zoals de burger deze zelf ziet.³ Het uitgangspunt van een meer wederkerige relatie tussen overheid en burger heeft in de praktijk van het fiscale bestuursrecht wortel geschoten.

Tegen deze achtergrond is het voorgestelde artikel 3a, eerste lid, AWR bepaald opvallend:

“In het verkeer tussen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen en de inspecteur of het bestuur van ’s Rijks belastingen wordt een bericht uitsluitend elektronisch verzonden.”⁴

In dit verband is overigens de vraag wat onder een ‘bericht’ wordt verstaan: elke ‘drager van verstaanbare leestekens die in onderling verband – een gedachte-inhoud vertolken’ oftewel een ‘geschrift’?⁵ Ik neem hierna aan dat de term ‘bericht’ ruim moet worden opgevat en ook geldt voor elke tot de Belastingdienst gerichte aanvraag als bedoeld in art. 1:3 Awb.

De voorgestelde bepaling houdt in dat de burger, althans in het verkeer met de fiscus, niet langer kan kiezen op welke wijze hij met het bestuur communiceert. Deze “vereenvoudiging” van het formeel verkeer past niet goed in de voor het algemene bestuursrecht geldende uitgangspunten. Bij de Wet elektronisch bestuurlijk verkeer is ervoor gekozen om elektronisch bestuurlijk verkeer mogelijk te maken, maar uitdrukkelijk niet om de burger daartoe te verplichten.⁶ Gekozen is voor nevenschikking van de mogelijkheid om elektronisch met de overheid te communiceren, naast het gebruik van conventionele communicatiemogelijkheden. Met andere woorden het recht van de burger om – binnen aanvaardbare grenzen –

³ Kamerstukken II 1988/89, 21.221, nr. 3, blz. 11-13.

⁴ Een vergelijkbare bepaling is voorgestelde in art. 7b Invorderingswet.

⁵ Kamerstukken II 2001/02, 28.483, nr. 3, p. 6.

⁶ Wet van 29 april 2004, *Stb.* 2004, 214.

te bepalen op welke wijze hij – met een ballpoint of een Apple – met de overheid communiceert en de verplichting van de overheid om die keuze te respecteren. In haar preadvies voor de VAR van mei 2011 wijst mr. dr. M.M. Groothuis erop dat het van belang is om rekening te houden met een grote variatie aan internetvaardigheden van burgers. Zij signaleert dat het hiervoor bedoelde beginsel van ‘nevenschikking’ weliswaar aan erosie onderhevig is, maar beschouwt dit – onder meer op basis van recent onderzoek over de vaardigheden van internetgebruik van burgers – als ongewenst.⁷ En zij staat daarin niet alleen, zoals blijkt uit het verslag van de Algemene vergadering van de VAR van 20 mei 2011.

Voor de overheid kan het – net als in het bedrijfsleven – heel aantrekkelijk zijn om de wijze van communiceren met haar strikt de regelen. Bij massale administratieve processen maakt dat het mogelijk om die processen met minder en lager gekwalificeerd personeel te beheersen. Niet voor niets is dan ook in art. 3a, tweede lid, AWR bepaald dat de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer plaatsvindt bij ministeriële regeling wordt bepaald. Zo’n regeling biedt de mogelijkheid om diverse aanvullende voorwaarden op te nemen, teneinde een vanuit de optiek van de Belastingdienst zo efficiënt mogelijk berichtenverkeer te bewerkstelligen, daarmee de administratieve lasten van de burger verhogend.

De keuze voor verplichte elektronische communicatie is mager gemotiveerd. In de MvT is er weliswaar op gewezen dat de gemaakte keuze een afwijking inhoudt ten opzichte van de in het kader van de Awb gemaakte keuze, maar de constatering dat van afdeling 2.3 Awb bij wet kan worden afgeweken en dat in de thans voorgestelde bepalingen daarmee een verdere stap wordt gezet, beschouw ik niet als een serieuze afweging van de belangen die met die keuze zijn gemoeid.⁸

Naast principiële argumenten die mede te maken hebben met de gelijkheid voor de burger met betrekking tot de toegankelijkheid van het bestuur, zijn er praktische bezwaren. Het eerste is een ‘waar hebben we het over’-argument. Veruit de meeste burgers zoeken digitaal contact met de Belastingdienst en maar liefst 95% van de aangiften IB wordt digitaal ingediend. Indien de penetratie van het computergebruik

⁷ Mr. dr. M.M. Groothuis, De digitale overheid en de Awb. Bestuursrechtelijke aspecten van elektronische communicatie. In: Groothuis M.M., Prins J.E.J., Schuyt C.J.M. (Red.) De digitale overheid. Preadviezen uitgebracht voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor bestuursrecht op 20 mei 2011. Den Haag: Boom juridische uitgevers. 9-70. Zie in verband met ‘the principle of individual freedom of citizens to choose the media used to communicate with public sector bodies’ ook Corien Prins, E-government: A Comparative Study of the Multiple Dimensions of Required Regulatory Change, vol. 11.3 Electronic Journal of Comparative Law, December 2007, in het bijzonder par. 3.2.1.

⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 23.

in Nederland werkelijk zo ver is gevorderd – het aantal vrijwillig elektronisch ingediende aangiften wijst daarop –, waarom zou je dan ook de laatste computerbezitters die een papieren aangifte indienen de elektronische snelweg op willen dwingen.

Een tweede praktisch bezwaar is dat aan het verplicht stellen van elektronische communicatie kosten zijn verbonden. Niet alleen voor de burger, maar ook voor het bestuur. Dat geldt in het bijzonder voor een systeem met uitzonderingen als bedoeld in art. 3a, derde lid, AWR. Voor je het weet zijn de kosten verbonden aan discussies met goedwillende burgers die menen dat ze een te respecteren uitzondering zijn hoger dan de beoogde efficiencywinst. Wat win je ermee door de resterende 5% burgers die nu nog niet digitaal aangifte doen daartoe te dwingen, wetende dat van die 5% weer een substantieel aantal moet worden uitgezonderd, terwijl bovendien mag worden verwacht dat de op art. 3a, derde lid, AWR te baseren ministeriële regeling die de uitzonderingen omschrijft – liever overigens een AMvB – het nodige conflictpotentieel zal bevatten. Conflicten die vermoedelijk zullen beginnen met de vraag in welke vorm een beroep op de uitzondering van art. 3a, derde lid, AWR moet worden gedaan: op papier of elektronisch?

Een derde praktisch bezwaar is dat met de invoering van de Awb een proces is gestart van harmonisatie van het formele bestuursrecht. Dat was destijds niet voor iedereen even vanzelfsprekend. Maar nu we na bijna twintig jaar op dit traject flink gevorderd zijn, lijkt het – voorzichtig uitgedrukt – niet verstandig om het fiscale bestuursrecht – dat overigens nog steeds niet door iedereen als bestuursrecht wordt beschouwd⁹ – verder van de Awb af te bewegen.

Gezien ook op de consequenties die het voorgestelde art. 3a AWR voor de kenbaarheid van – soms zeer verstrekkende – beschikkingen kan hebben, acht ik het ongewenst om elektronisch berichtenverkeer voor particulieren voor te schrijven en op dit punt verder uit de pas te lopen met het principe van nevenschikking.

II. Herziening

⁹ De Raad voor de rechtspraak heeft het over “(...) de bestuursrechtspraak enerzijds en de belastingrechtspraak anderzijds.”, in De organisatie van de bestuursrechtspraak in hoogste instantie, position paper, mei 2013, www.rechtspraak.nl.

Nieuw is het aan de AWR toe voegen Hoofdstuk IVB: “Herziening op verzoek van de belastingplichtige”.

De vraag rijst voor welk probleem de invoering van Herziening een oplossing moet zijn. In de MvT zijn interessante cijfers gepubliceerd die een antwoord zouden kunnen geven. Uit die cijfers leid ik af dat in 2010 – afgerond – 1,7% van de ingediende aangiften inkomstenbelasting is gecorrigeerd en in 2011 2%.¹⁰ Niet duidelijk is of daar ook de ambtshalve aanslagen bij zitten. Ook indien – veronderstellenderwijs – wordt aangenomen dat die nog niet in de getallen voor correcties op aangifte zijn begrepen, moet worden geconstateerd dat, gerelateerd aan het aantal gecorrigeerde aangiften, sprake is van een merkwaardig hoog aantal bezwaarschriften: in 2010 1,8 x zoveel bezwaarschriften dan het aantal gecorrigeerde aangiften en in 2011 1,5 x zoveel. Wellicht was in deze jaren het effect van het afschaffen van de mogelijkheid om tegen een voorlopige aanslag in bezwaar te gaan nog niet helemaal effectief. Een andere verklaring kan zijn dat veel aanvullingen op de aangifte als (voortijdig) ‘bezwaar’ zijn verwerkt.¹¹ Ook kan sprake zijn van als bezwaar aangemerkte aangiften na een ambtshalve aanslag. Verder is het gissen, omdat het de categorie bezwaarschriften in de cijfers verder niet is uitgesplitst.¹²

In de MvT is geconstateerd dat 90% van de bezwaarschriften niet over een geschil gaat maar betrekking heeft op een wijziging waarover de Belastingdienst en de belastingplichtige het eens zijn.¹³ “Degenen die slechts een wijziging willen doorgeven zijn (...) beter af met een andere procedure.”, aldus de MvT.¹⁴ Daarop aansluitend wordt de begrijpelijke wens uitgesproken om de bezwaarschriftenprocedure te reserveren voor (echte) geschillen. Voorts is aangegeven dat belastingheffing zo veel mogelijk in de actualiteit dient plaats te vinden.¹⁵ Dat zijn zo ongeveer, kort samengevat, de beweegredenen voor de invoering van een mogelijkheid tot herziening van de (voorlopige) aanslag. Maar is daarvoor nu de invoering van Herziening nodig?

¹⁰ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 6. Daarbij ga ik ervan uit dat in het overzicht van Financiën meerdere correcties per aangifte als één correctie hebben geteld.

¹¹ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 6-7.

¹² Interessant zou ook zijn om te weten hoeveel ambtshalve aanslagen worden opgelegd (doorgaans, omdat niet een uitgereikt aangiftebiljet wordt geretourneerd).

¹³ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 6.

¹⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 7.

¹⁵ Idem.

Een deel van de in de MvT gesignaleerde problemen lijkt te maken te hebben met definitiekwesties. Als burgers er behoefte aan hebben om een aanvulling in te dienen op de aangifte, dan kun je dat in plaats van een bezwaar ook gewoon een aanvulling op de aangifte noemen en als zodanig in behandeling nemen. Ik zie niet onmiddellijk in wat je hier verder zou moeten regelen en waarom, zoals in de MvT is gesteld, op dit punt sprake zou zijn van een lacune in de AWR.¹⁶

Als er nog geen definitieve aanslag is opgelegd, kunnen aanvullingen op de aangifte gewoon in de aanslag tot uiting komen. Het is natuurlijk helemaal niet nodig om dergelijke aanvullingen als (voortijdig) bezwaar aan te merken. Als er behoefte is om de status van een aanvulling op de aangifte in de AWR en/of de Awb te regelen, dan zou je bijv. art. 8 AWR op dit punt kunnen aanvullen en eventueel nog een bepaling kunnen opnemen dat een aangifte dan wel aanvulling op een aangifte die wordt ingediend nadat een aanslag is vastgesteld als bezwaarschrift wordt aangemerkt. Ook daarvoor behoeft je niet noodzakelijk het instrument Herziening in te voeren. Je zou dan (desgewenst) ook kunnen regelen dat indien zo een aangifte tot een navorderingsaanslag leidt, bij (de beoordeling van) die belastingaanslag niet de omkering van de bewijslast geldt.¹⁷

Na lezing van de MvT is het gissen naar wat nu overigens de oorzaak zou kunnen zijn van het hoge aantal (90%) bezwaarschriften dat volgens de MvT geen betrekking heeft op een 'geschil'. Wellicht heeft dat mede te maken met de definitie van het in de MvT gehanteerde begrip 'geschil'. Als de Belastingdienst volledig tegemoet komt aan een bezwaar, wordt het desbetreffende bezwaar dan eigenlijk wel gedefinieerd als een bezwaar dat betrekking had op een geschil? Op dergelijke punten zou een nadere toelichting welkom zijn, zodat een beter inzicht wordt verkregen in de noodzaak van het instrument Herziening.

Nu meer in detail. De formulering van het voorgestelde art. 22 AWR roept vragen op. Er staat: "Onder herziening wordt verstaan: *het aanvullen van de aanslag* of van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting." Wat zou bedoeld zijn met de woorden '*het aanvullen van de aanslag*'? Een nietsvermoedende buitenstaander zou kunnen denken dat zij zijn bedoeld om de fiscus van extra middelen te voorzien, maar dat is natuurlijk niet het geval. De formulering van art. 22

¹⁶ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 7.

¹⁷ Anders dan volgens HR 2 maart 2007, nr. 42.311, BNB 2007/191, r.o. 3.3.

AWR is kreupel; als er iets wordt aangevuld is dat niet een aanslag, maar is dat een aangifte of zijn dat feiten.

Als ik het goed begrijp gaat het in art. 22 AWR om het volgende (en dat is nog niet zo gemakkelijk te formuleren): het, in aanvulling op de aangifte dan wel overigens, verstrekken van informatie van feitelijke aard dan wel van juridisch kwalificerende aard, dan wel een combinatie van deze beide vormen van informatie, op grond waarvan de verstrekker van die informatie een aanslag dan wel een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting verzoekt te herzien.

Als dit bedoeld is, dan lijkt het me wenselijk om het ook zo – of in deze zin – te formuleren en als het niet zo is bedoeld, zou ik behoefte hebben aan een nadere toelichting op de voorgestelde tekst.

Verzoeken tot herziening kunnen uiteraard ook geschilpunten bevatten. Op voorhand zal niet (altijd) duidelijk zijn of op de voet van art. 22 AWR te verstrekken informatie een geschil oplevert. In dat opzicht schiet Herziening haar doel voorbij, omdat dit instrument nu juist niet bedoeld lijkt te zijn voor het oplossen van geschilpunten, maar voor gevallen waarin er geen geschilpunt is. Omdat dat op voorhand niet duidelijk is voorziet de voorgestelde regeling erin dat een verzoek om herziening tot een geschilpunt kan leiden. Bij gehele of gedeeltelijke afwijzing van een dergelijk verzoek volgt dan een voor bezwaar vatbare beschikking.

In die gevallen wordt aan de keten die uiteindelijk leidt tot een onherroepelijk vaststaande aanslag nog een schakel toegevoegd. Dit is niet echt een bijdrage aan het streven om belastingheffing meer in de actualiteit te brengen. Hierop is echter wat bedacht in art. 22a, derde lid, AWR : “Met instemming van de belastingplichtige kan de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag zonder voorafgaand verzoek om herziening een voor bezwaar vatbare beschikking nemen.” Deze bepaling is niet overbodig, omdat op grond van een wijziging van art. 26, eerste lid, onderdeel a, AWR voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting niet meer (rechtstreeks) vatbaar zijn voor bezwaar en beroep.¹⁸

Stel nu dat de inspecteur met een belastingplichtige contact opneemt en een (substantiële) correctie aankondigt (en dat hij de belastingplichtige elektronisch weet te bereiken). Dan gaat de wetgever ervan uit dat de belastingplichtige ermee instemt

¹⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3.,p. 40.

om een voor bezwaar vatbare beschikking te nemen, zonder een voorafgaand verzoek om herziening. Of dat zo werkt is nog maar de vraag. Misschien denkt de belastingplichtige wel: laat me eerst maar eens kijken wat ik met een verzoek om herziening kan bereiken. Dan heb ik een extra instantie en als ik geen gelijk krijg kan ik alsnog in bezwaar. Weliswaar is in de MvT vermeld dat als de belastingplichtige afziet van het maken van bezwaar moet worden aangenomen dat hij zich met de correctie verenigt,¹⁹ maar een dergelijk afstand doen van een rechtsmiddel lees ik niet in de (tekst van de) voorgestelde wettelijke regeling.

Terug naar het eerste lid van het voorgestelde art. 22a. AWR. Daarin is vermeld dat de inspecteur (op verzoek van de belastingplichtige) ‘kan’ herzien. Als het gaat om de toepassing van gebonden regels, zoals bij de toepassing van belastingwetten, is het niet een kwestie van een inspecteur die iets ‘kan’ doen, maar van een inspecteur die iets dient te doen of dient na te laten.²⁰ Het gebruik van het woordje “kan” is wezensvreemd aan de aard van de (in het algemeen) gebonden regeltoepassing in het belastingrecht; het zal toch niet de bedoeling zijn dat de inspecteur – er staat nu immers het woordje ‘kan’ – bij de beoordeling van een herzieningsverzoek ook nog een soort doelmatigheidsmarge zou mogen toepassen. Waarom in het voorgestelde art. 22a, eerste lid, AWR het woordje ‘kan’ is gebruikt is mij dan ook niet duidelijk. Gelukkig wijkt de toelichting op het voorgestelde art. 22a AWR op dit punt af van de tekst van het eerste lid van die bepaling: “Voor de beoordeling van een verzoek om herziening van de aanslag gelden dezelfde regels als voor de beoordeling van de aangifte.”²¹ Niet geheel juist lijkt me overigens de opmerking op dezelfde pagina van de MvT dat de Belastingdienst niet gebonden kan zijn aan de toewijzing van een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag.²² Dat hangt toch mede af van de wijze waarop de desbetreffende kwestie in een dergelijk verzoek aan de orde is gesteld.

Een andere onduidelijkheid betreft de omvang van het geschil als bij voor bezwaar vatbare beschikking een verzoek om herziening wordt afgewezen. Werkt het verzoek om herziening vervolgens als een trechter, met dien verstande dat uitsluitend het specifieke aspect waarop de herziening ziet voorwerp is van de in art. 22a, tweede lid, AWR bedoelde, voor bezwaar vatbare beschikking? Als dat zo is, zou dat een

¹⁹ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3.,p. 34-35.

²⁰ Verg. art. 11, eerste lid, AWR: ‘De aanslag wordt vastgesteld (...)’.

²¹ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3.,p. 34.

²² Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3.,p. 34.

onwenselijke beperking inhouden van de mogelijkheid die bezwaar biedt, omdat in de huidige regeling de aanslag als voorwerp van bezwaar fungeert. Een belastingplichtige kan op een later tijdstip in de bezwaarfase dan wel in de beroepsfase (met inachtneming van beginselen van behoorlijke procesvoering) de grondslag van het bezwaar wijzigen of aanvullen. En daar staat tegenover dat de inspecteur intern mag compenseren. Een en ander heeft ermee te maken dat de aanslag als één geheel moet worden beschouwd (HR 24 januari 2003, nr. 36.247, BNB 2003/172). Uit de toelichting op het voorgestelde art. 22e AWR kan begrepen worden dat het de bedoeling is dat ook de voor bezwaar vatbare beschikking van art. 22a, tweede en derde lid, AWR de aanslag als geheel tot voorwerp heeft.²³ In de tekst van die bepalingen komt dat echter niet tot uiting en er is reden voor twijfel op dit punt. De grondslag voor een op de voet van het voorgestelde art. 22a AWR te nemen beschikking is immers een verzoek om herziening en niet een belastingaanslag.

In de toelichting op art. 22e AWR is opgemerkt dat indien ter zake van een bepaald element in een verzoek om herziening met toepassing van art. 22a, tweede lid, AWR een voor bezwaar vatbare beschikking is genomen en daarop geen bezwaar is gevolgd, terwijl overigens de termijn voor herziening nog loopt, met toepassing van art. 4:6 Awb niet hetzelfde element in een nieuw herzieningsverzoek aan de orde kan komen.²⁴ Ik betwijfel of deze beperking doorwerkt naar een bezwaar tegen de opvolgende beschikkingen als bedoeld in art. 22a, tweede en derde lid, AWR. Het voorgaande roept voorts de vraag op hoe specifiek een verzoek om herziening eigenlijk dient te zijn. Gelden hier dezelfde voorwaarden en maatstaven als thans bij een bezwaar tegen een aanslag? Meer in het algemeen is niet geheel duidelijk welke plaats het instrument Herziening in de Awb zal innemen. Het wetsvoorstel bevat geen enkele wijziging of aanpassing van de Awb. Dat kan natuurlijk, maar dan zou ik ergens in de AWR toch wel graag bepaald zien dat de regels van de hoofdstukken 6 en 7 Awb op de regeling van de herziening van overeenkomstige toepassing zijn. Voorts verdient het aanbeveling om art. 27e AWR aan te vullen, zodat de 'omkering en verzwaring van de bewijslast' ook geldt ter zake van het in het kader van een verzoek om herziening verstrekken van onjuiste feitelijke informatie. Bovendien zou niet moeten worden vergeten om de kosten van een verzoek om herziening aan een

²³ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 37-38.

²⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33.714, nr. 3, p. 38.

forfait te binden.

Al met al concludeer ik dat de noodzaak voor Herziening niet echt is aangetoond en dat de voorgestelde regeling enige wetstechnische onvolkomenheden en onduidelijkheden bevat. (*Applaus*)

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Vervolgens geef ik het woord aan de heer Rutten, voorzitter van de Vereniging van Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën.

Drs. H.A.A.M. Rutten: Ik wil beginnen met drie punten die u wellicht niet wist maar wel behoort te weten. 50 Jaar geleden stond in de Friesche Courant dat een van mijn voorgangers als voorzitter van de Vereniging van belastinginspecteurs pleitte voor een systeem van voldoening op aangifte. Het nieuwe feit was een doorn in het oog. Zo lang is het al geleden.

Wat u ook niet wist maar vermoedelijk wel moet weten, is dat wij in de conference call met de deelnemers aan deze avond vijf à tien minuten hebben gediscussieerd over de volgorde. De VHMF zou dermate de knuppel in het hoenderhok gooien dat het eerst wijs was om als eerste spreker na mevrouw Kaaij op te treden en vervolgens als laatste. Het compromis was dat ik als derde na mevrouw Kaaij het woord zou krijgen.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Het is allemaal waar.

Drs. H.A.A.M. Rutten: Het derde punt dat u moet weten is dat zowel het commentaar op het wetsvoorstel soepel herzien als het voorstel van de VHMF voor voldoening op aangifte wat betreft de VHMF geen gesloten systeem is. Het was uitdrukkelijk een uitnodiging aan de staatssecretaris en de politiek om samen met ons, met de wetenschap en het maatschappelijk middenveld te spreken over rechtsbescherming en alles wat ermee samenhangt, en dan niet alleen de individuele rechtsbescherming. Wij hebben de staatssecretaris gevraagd een staatscommissie in te stellen en een hoorzitting in de Tweede Kamer te organiseren maar hij heeft dat gewoon geweigerd.

Uit de memorie van toelichting haal ik dat het wetsvoorstel tweeërlei dient, allereerst een gedegen grondslag voor elektronisch berichtenverkeer. Mijn collega Ingrid Hummel heeft mij ingefluisterd dat ik dat meteen moet afdoen met de opmerking dat de VHMF er heel blij mee is als dat een gedegen grondslag krijgt. Het tweede oogmerk van het wetsvoorstel is het invoeren van een nieuw heffingssysteem aanslagbelastingen. Opmerkelijk is dan dat de vennootschapsbelasting niet wordt meegenomen. Wij lezen dat het kabinet het doorgeven van wijzigingen wil

vereenvoudigen, af wil van grote aantallen nihilaanslagen – voorlopige aanslag moet definitieve aanslag worden; VA = DA, zoals wij zeggen – rechtszekerheid voor de goedwillenden verbeteren, fraude langer navorderen en bezwaar alleen voor een geschil. Voor vergissingen komt een herzieningsverzoek.

De VHMF heeft heel grote moeite met dit voorstel. Zij ziet echter ook een paar positieve punten. De opsomming van punten die ik zal geven lijkt wellicht saai maar ik adviseer u er heel actief in te gaan zitten, want over het punt dat zo meteen komt zou je heel lang kunnen debatteren. De positieve punten zijn:

1. het voorkomen van nihilaanslagen, iets wat overigens ook in het huidige systeem mogelijk is;
2. mogelijkheid van verzoek tot herziening bij VA en DA;
3. doorbreking nieuw feit door “wist of behoorde te weten”;
4. verlengen van navorderingstermijn bij kwade trouw;
5. versoepeling elektronisch berichtenverkeer naar de belastingplichtige;
6. navorderingsmogelijkheid van zes maanden bij verstoring in het systemen.

De kanttekeningen van de VHMF zijn drieërlei, instrumenteel, fundamenteel en vanuit democratisch oogpunt. Ik begin met de instrumentele bedenkingen.

- Ieder verzoek om herziening vraagt om een beslissing van de inspecteur met de daaraan verbonden onderzoeksplicht.
- 90% van de bezwaren worden herzieningen, dus de omvang van het werk blijft.
- De kans is groot dat er meer herzieningen komen dan nu bezwaren; er is geen limiet. Bovendien volgen er ook nog bezwaren tegen beslissingen op herzieningen.
- Het overgrote deel van de belastingplichtigen merkt niets van de verkorting van termijnen, ook niet van de aanslagtermijn, want er staat al in de memorie van toelichting dat meer dan 90% van de belastingplichtigen gewoon heel snel een definitieve aanslag krijgt.
- Een herziening zou volgens de VHMF een nieuwe aangifte moeten zijn. Dat is echter niet het geval en dat is een gemiste kans.
- Het gevolg is dan dat een verzoek om uitstel de aanslagtermijn verlengt maar een herziening niet en dat een verzoek om uitstel van aangifte de navorderingstermijn verlengt maar een herziening niet. Effectief kan dit tot een

aanmerkelijke verkorting van aanslag- en navorderingstermijnen leiden, wat zwaar in het voordeel is van hen die de randen opzoeken.

Vervolgens kom ik bij meer fundamentele kritiek.

- Er is geen overweging gewijd aan de basisvraag welke reden er is om rechtsbescherming te bieden aan hen die te weinig belasting hebben betaald.
- Er is geen verbinding gelegd naar de switch die de Belastingdienst heeft gemaakt om toezicht mede te baseren op vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid.
- Een kleinere overheid vraagt om meer eigen verantwoordelijkheid. De term “participatiemaatschappij” komt dan al weer een beetje naar boven.
- Een wezenlijk onderdeel van rechtsbescherming is rechtszekerheid. Dat lijkt een belangrijk punt in dit voorstel maar wat uit het oog wordt verloren is dat de belastingplichtige rechtszekerheid ook op veel andere manieren kan halen. Een belastingplichtige die rechtszekerheid wil, kan gebruik maken van een leidend en vooraf ingevuld aangifteprogramma dat je behoedt voor fouten en dat helpt en toelicht. Hij kan ook gebruik maken van de Belastingtelefoon, ook buiten werktijden. Hij heeft de mogelijkheid van vooroverleg met daarop volgend een formeel standpunt van de Belastingdienst. De belastingplichtige kan op internet zeer veel artikelen en tips opzoeken; het wemelt van de zoekfuncties en de fiscale adviezen. Als een belastingplichtige zekerheid wil over zijn positie kan hij naar een belastingadviseur stappen. Wil hij zekerheid over de positie van de belastingadviseur in relatie tot de Belastingdienst dan kan hij naar een adviseur met een convenant gaan.
- Er is te weinig aandacht voor collectieve rechtsbescherming en daarmee voor het gelijkheidsbeginsel. Bescherming van degene die de aangifte juist invult dient bovenaan te staan. Hieruit volgt dat de buurman die te weinig betaald heeft altijd alsnog zou moeten betalen.
- Er is te weinig aandacht voor het element dat de belastingplichtigen zelf verantwoordelijk zijn voor de fiscale feiten. Alleen zij kennen die!
- Het is een gemiste kans dat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende belastingplichtigen. Iemand met alleen loon en hypotheekrente

is in een wezenlijk andere positie dan een ondernemer. Kortere termijnen passen alleen in de eerste situatie.

- Ondernemers hebben veel fiscale keuzemomenten, bijvoorbeeld zakelijk of privé. De IB kent vele open normen en een en ander bevordert de pleitbaarheid van exotische standpunten. Ondernemers voeren hun eigen boekhouding en hun aangifte is verdicht. Hier is nog meer dan bij particulieren de heffing gebaseerd op vertrouwen. Voor de nodige balans passen hierbij volgens de VHMF eerder langere dan kortere aanslag- en navorderingstermijnen met daarin opgesloten een lange periode van onzekerheid dat onjuiste aangifte erg duur kan worden.

Dan zijn er nog enkele kanttekeningen vanuit democratisch oogpunt.

Het wetsvoorstel regelt veel zaken tegelijk. Sympathiek overkomende voorstellen als soepel herzien, makkelijke elektronische berichten, minder nihilaanslagen, eerder een definitieve aanslag en langere termijn bij kwade trouw worden tegelijk ingediend met verkorting van aanslag- en navorderingstermijnen. Dit verkleint de kans op een fundamenteel debat over de verkorting van de termijnen.

Het voorstel ademt bovendien een sfeer van uitruilen, alsof tegenover een lange termijn bij kwade trouw een korte bij niet kwade trouw logisch zou zijn. Verpakt in de memorie van toelichting komt aan de VHMF de eer toe genoemd te worden met het voorstel voor voldoening op aangifte. Er wordt echter onmiddellijk en volstrekt niet terecht een verbinding gelegd met de huidige aangiftebelastingen, met de opmerking dat daar alleen iets kan worden herzien door bezwaar of ambtshalve vermindering, en een onvoorwaardelijke naheffingsmogelijkheid van vijf jaar. Hierop volgt dan de conclusie dat geen enkele van de doelstellingen van het kabinet in dit alternatief wordt bereikt. Dit wordt verder niet onderbouwd. De verbinding met het VOA-voorstel van de VHMF is onterecht. Het VOA-voorstel van de VHMF is juist te benoemen als “extra soepel herzien”. Alle kabinetsdoelstellingen worden in het VHMF-voorstel met vlag en wimpel gehaald. Bovendien levert het zeer grote besparingen op die vervolgens in het toezicht zouden kunnen worden besteed. Saillant is dat de redactie van Vakstudienieuws vindt dat het kabinet het bevattingsvermogen van de burgers en de bedrijven schromelijk onderschat. Dat is ook de mening van de VHMF. Letterlijk zegt de redactie van Vakstudienieuws dat zij het VHMF-voorstel voor voldoening op aangifte van de VHMF ondersteunt.

Zoals ik aangaf stelde de VHMF de instelling van een staatscommissie of het houden van een hoorzitting in de Tweede Kamer voor. Dit voorstel is echter afgewezen.

Ik zal nog enkele punten uit het VHMF-voorstel noemen. Zij hangen onlosmakelijk samen met het onderwerp soepel herzien en de herziening van de AWR.

1. De VHMF stelt voor geen brieven meer te sturen als uitnodiging voor het doen van aangifte. Alle burgers en bedrijven dienen voor de vraag of zij aangifte moeten doen voor 1 juni na afloop van het kalenderjaar hun persoonlijk domein te raadplegen. Wij stellen de aanwezigheid van een persoonlijk domein als een *conditio sine qua non*.
2. Er komen ook geen brieven en beschikkingen meer met aanslagen. Het enige dat nog gebeurt is dat een burger of een onderneming via het aangifteprogramma uitrekent wat er na de voorlopige aanslag wordt terugontvangen of moet worden betaald. Tegelijk wordt de belastingplichtige doorgelinkt naar iDeal. Niet betaald is géén aangifte.
3. Daarbij hoort wel een hoge boete, € 2000 of € 2500, bij het niet doen van aangifte. Die boete wordt echter aanmerkelijk verlaagd, bijvoorbeeld naar € 200, indien voor 1 september alsnog aangifte is gedaan.
4. Er volgen dan geen statusvragen, minder belastingtelefoon en geen bezwaren meer, behalve tegen correcties, want de belastingplichtige mag op ieder moment zijn voorlopige of definitieve aangifte soepel herzien. De belastingplichtige heeft niet alleen het recht maar ook de plicht zijn aangifte soepel te herzien. Als hij over nieuwe feiten beschikt moet hij de aangifte naar de mening van de VHMF herzien. Hij mag dat tot één jaar na 1 juni, na afloop van het kalenderjaar.
5. De VHMF stelt dat dit moet worden geflankeerd door vaktechnisch verantwoorde controles van volledige aangiften door zuivere steekproeven achteraf. Alleen bij signalen van fraude of het bewust ontgaan van belasting worden aangiften nog gericht gecontroleerd.
6. Er zijn dan geen dure over verdragende selectiesystemen meer.
7. Omdat de voorlopige aanslag zo dicht mogelijk bij de definitieve aanslag dient te worden gesteld – de belastingplichtige mag zo lang en zo vaak als hij wil soepel herzien – vergoedt de fiscus geen rente meer, anders dan bij een onterechte correctie.

8. Vooroverleg, voorlichting en horizontaal toezicht worden in de zienswijze van de VHMF versterkt.
9. Onontdekte substantiële risico's worden via brancheverenigingen, koepels en media voor de toekomst vermeden. Voor het verleden kan worden ingekeerd met gematigde boetes.
10. Bij controle mag de fiscus in ons voorstel het aangiftejaar en nog twee jaar daarvoor corrigeren. Bij "wist of had moeten weten" mag de fiscus in box 2 en 3 het aangiftejaar en nog vier jaar daarvoor corrigeren, in box 4 – het is maar een idee, bij ondernemersregime, een winstbox – bij verwijtbaarheid of "wist of had moeten weten" zes jaar en bij kwade trouw acht.

De VHMF vindt dan ook dat voldoening op aangifte zou moeten beginnen bij de burger die in box 1 zit, niet bij de burger die ook in box 2 en/of 3 zit en niet onder het ondernemersregime valt. Van die burger weten wij al heel veel. Een heel groot gedeelte wordt vooringevuld en al die aangiften komen elektronisch binnen. Het zou een mooie start zijn om met deze eerste eenvoudig te beheersen groep te beginnen met voldoening op aangifte. (*Applaus*)

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Je bent keurig binnen de tijd gebleven, Erik. Het woord is ten slotte aan de heer Barmiento.

Mr. D.G. Barmiento: Dames en heren, voorzitter! Ik heb de dankbare taak als laatste tot u te spreken. Ik noem dat dankbaar, ondanks het feit dat u al uitgebreid gepijnigd bent door eloquente voorgangers. Ik ben de voorzitter zeer dankbaar voor het feit dat hij mij in zijn wijsheid het onderwerp rechtsbescherming heeft toebedeeld. De temperatuur in deze zaal is in letterlijke zin al opgelopen en ik voorspel u dat dat door de behandeling van het onderwerp rechtsbescherming ook in figuurlijke zin zal kunnen gebeuren.

Ik bleef een beetje hangen bij de eerste dia van Melisande. Aan de linkerkant werd de massaliteit van het proces weergegeven door een enorme hoeveelheid visjes en aan de rechterkant van het scherm was één vis te zien. Die was groter dan de kleine visjes. Ik had even de misplaatste gedachte dat het wellicht de vette vis voor de belastingadviseur was maar voor mij is het de ene vis die rechtsbescherming zoekt en die in de massaliteit van het proces van aangifte, herziening en termijn misschien

tussen de schuifdeuren terechtkomt, omdat hij even niet in de gaten heeft op welke beschikking en welk stuk papier hij attent moet zijn. Die vraag bekruipt mij als ik het wetsvoorstel lees.

Toen ik het artikel van Rutten in het Weekblad van april²⁵ las, moest ik mij inhouden om er niet meteen op te reageren. Na overleg hebben wij als wederpartij – ik zie mijzelf een beetje als vertegenwoordiger van de NOB – besloten dat niet te doen, met name niet omdat ik wilde weten wat het standpunt van Financiën was ten aanzien van de heffing van inkomstenbelasting, schenk- en erfbelasting. Uit het ingediende wetsvoorstel blijkt dat het niet is wat de VHMf heeft voorgesteld, namelijk voldoening op aangifte. Deze plaats is echter de gelegenheid om op het artikel van Rutten in te gaan, al was het maar omdat hij zijn stellingen zojuist heeft herhaald. Het uitgangspunt dat is gekozen in het artikel, namelijk dat de belastingplichtige die een juiste aangifte heeft ingediend, rechtsbescherming verdient, onderschrijf ik. De stelling dat je, als je te weinig hebt betaald, altijd moet betalen en liefst onmiddellijk via iDeal, en dat je geen rechtsbescherming krijgt als je dat niet doet, gaat mij echter te ver. Het gaat uit van een collectief dat het mijne niet is. Wij doen in ons land niet aan collectieve rechtsbescherming. Het gaat immers over een aanslag die zich richt op een individuele belastingplichtige. Who is the judge dat er inderdaad te weinig betaald is! Het is niet alleen de inspecteur die dat bepaalt. In dat opzicht werp ik hetgeen Rutten voorstelt verre van mij. De verantwoordelijkheid voor de juistheid van de feiten behoort bij de belastingplichtige te liggen. In het artikel staat ook dat, als de belastingplichtige een belastingadviseur heeft ingeschakeld, de juistheid van de feiten een verantwoordelijkheid van die adviseur is. Mocht je het onverhoopt verkeerd hebben gedaan, dan is het een verwijtbaarheid die je altijd blijft aankleven. Die kun je niet afschudden. Dat gaat mij ook een stap te ver. Hoe vaak in de praktijk bakkelei ik niet met de inspecteur over de vraag of een toegepaste analyse, een kwalificatie van de feiten, een verdedigbaar standpunt oplevert. Dat alleen al betekent dat je daar niet in termen van verwijtbaarheid over kunt spreken. Ik vind dat een onjuist uitgangspunt.

Ik wil overgaan naar het wetsvoorstel. Een algemene opmerking die mij opvalt – ik zie het ook terug in het artikel van Rutten – is dat er door het wetsvoorstel veel

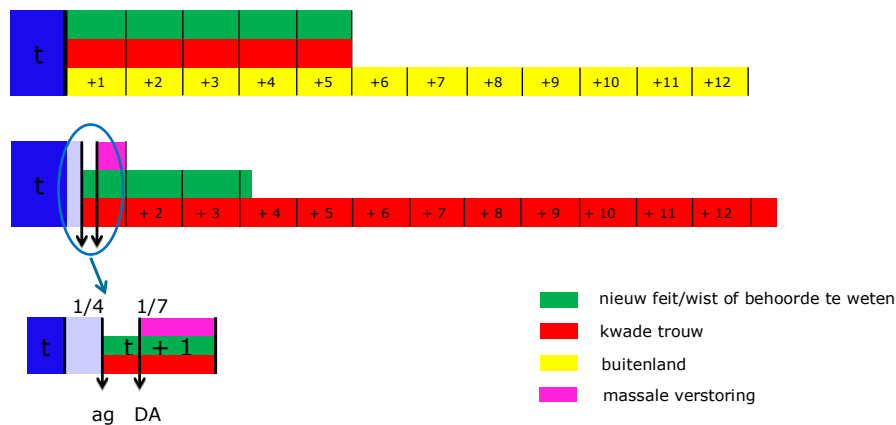
²⁵ Drs. H.A.A.M. Rutten, Innovatie van werkprocessen Belastingdienst en een andere kijk op rechtsbescherming, WFR 2013/418

verantwoordelijkheid bij de belastingplichtige wordt gelegd. Ik vind dat onevenwichtig omdat de belangen van een individu niet mogen ondergaan in de massaliteit van een proces. Ik mis dat in het wetsvoorstel. Ik heb overigens wel veel waardering voor de aanpassingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Vergelijk ik de internetconsultatie met de voorgestelde tekst die nu bij de Kamer is ingediend dan zie ik een aantal verbeteringen, met name op het punt van de herziening die op verzoek van de belastingplichtige moet plaatsvinden en die niet langer door de Belastingdienst zelf kan worden toegepast. In de memorie van toelichting lees ik tot mijn oprechte genoegen ook dat het oogmerk van rechtsbescherming ook bij de regering hoog in het vaandel staat. Dat is een belangrijke opmerking in de wetsgeschiedenis. Het is een uitspraak om mensen aan te houden. Als je uitspreekt dat je rechtsbescherming wil bieden, moet je dat ook doen.

In de titel van het wetsvoorstel komt het woord vereenvoudiging voor. Ik roep de prachtige presentatie van Melisande in herinnering.



Navordering



Elk vakje staat voor een bepaalde termijn. Ik heb geprobeerd alle termijnen uit het wetsvoorstel op een rij te zetten maar dat is voorwaar niet simpel. Probeer ik het aan mijn collega's uit te leggen, dan is het onbegrip groot. Dat is een risico van het wetsvoorstel. Het is mogelijk dat mensen niet goed in de gaten hebben waar hun

probleem met termijnen ligt. Termijnen zijn saai maar zij zijn wel dodelijk in ons rechtssysteem. Ik zit daarmee.

In art. 22a staat dat de inspecteur op verzoek van de belastingplichtige kan herzien. Hij behoeft dat dus niet te doen. De wetsgeschiedenis zegt dat hij zich ook op interne compensatie kan beroepen. Daar zit een discretionaire bevoegdheid in. Wat nu als de inspecteur op dat verzoek niet reageert? Zoals wij van Melisande hoorden, geldt dan de normale termijn van acht weken of een redelijke beslistermijn. Dat is helder en dat betekent dus ook dat je, ondanks het feit dat de wet dwangsom niet werkt, kunt toewerken naar een fictieve weigering. Dat staat er echter niet met zoveel woorden. Ik zou daarover graag duidelijkheid hebben. Ik kom in de praktijk namelijk herhaaldelijk tegen dat er allerlei verzoeken worden gedaan en brieven worden gestuurd aan de Belastingdienst waarop een reactie om het voorzichtig te zeggen wat uitblijft. Dat zou ook hier het geval kunnen zijn. Ik zou dat graag hersteld zien.

Art. 22d luidt:

“Indien de belastingplichtige na de aangifte een verzoek om herziening doet, kan de inspecteur met het verzoek rekening houden bij het vaststellen van de voorlopige aanslag of aanslag door het tijdvak of het tijdstip waarop de aangifte betrekking heeft dan wel het verzoek aanmerken als verzoek om herziening van de voorlopige aanslag of aanslag.”

Ik ervaar dit als een keuzemogelijkheid die de inspecteur heeft. Dat kan. Ik wijs echter op de eenvoudige IB-betaler die zich geen dure adviseur kan veroorloven maar zegt dat het herzien moet worden. Wat krijgt hij dan terug? Een beschikking waartegen hij bezwaar moet instellen dan wel een aanslag! Waartegen moet hij bezwaar instellen? Wat is zijn verplichting? Hij moet in ieder geval duidelijk maken dat hij het er niet mee eens is. Anders gezegd: hij moet de waarde van het papier dat hij van de Belastingdienst terugkrijgt kunnen verstaan. Ik heb daar twijfels bij. Ik roep weer het beeld van de grote vis rechts op het plaatje van Melisande voor ogen, een vis die alleen zwemt en misschien niet helemaal begrijpt wat de overheid nu weer voor papier afscheidt. Ik weet dat ik chargeer maar dat eist het onderwerp rechtsbescherming.

Ik sta ook nog even stil bij de leden 2 en 3 van art. 24a, die handelen over de beschikkingen die je nog meer op het aanslagbiljet kunt vinden. Dat is in alle eerlijkheid nu al een crime. Ieder vakje op het aanslagbiljet zou een voor bezwaar vatbare beschikking kunnen inhouden. Het is niet eenvoudig om dat aan

belastingplichtigen uit te leggen. Belastingadviseurs op mijn kantoor maar ook op andere kantoren vergeten gemakshalve om als er een beschikking staat die niet alleen het belastbare inkomen maar iets anders betreft, die even mee te nemen. Wij weten allemaal dat de Hoge Raad voor de verliesvaststellingsbeschikking prachtige meegaande jurisprudentie heeft geformuleerd maar toch is het in de grond fout. Wat zegt het wetsvoorstel nu? Beschikkingen die op het aanslagbiljet staan vermeld, ondermeer de boetebeschikking, de beschikking belastingrente en de beschikking revisierente, worden geacht onderdeel uit te maken van de aanslag. De memorie van toelichting zegt dat daar iets moet worden opgelost omdat de Belastingdienst er een probleem heeft. Gaat het alleen om een beschikking die de berekening van het belastbaar inkomen volgt, dan is het niet zo'n probleem maar met name als het gaat om gemengde beschikkingen, dus beschikkingen die niet alleen de berekening volgen maar ook een judgement van de inspecteur bevatten, bijvoorbeeld als zijns inziens sprake is van opzet of grove schuld, kan ik niet volgen wat er in de memorie van toelichting staat. De gekozen vormgeving houdt in dat de belastingplichtige niet afzonderlijk hoeft te verzoeken om aanpassing. Hetzelfde geldt voor de gemengde beschikkingen, althans voor zover het gaat om de samenhang en de grondslag ervan. Als het gaat om andere elementen van de gemengde beschikking is herziening niet gewenst, want dat is een zeer bewuste keuze van de inspecteur, bijvoorbeeld voor een vergrijpboete, of de inspecteur heeft helemaal geen beoordelingsvrijheid. De wet laat herziening dan achterwege. Het uitgangspunt dat wordt gekozen, namelijk de heel simpele vorm van herziening, wordt dus bij dit soort samenhangende beschikkingen losgelaten. Dat is mij in alle eerlijkheid een doorn in het oog. Wil je inderdaad vereenvoudigen – ik roep nog eens de titel van het wetsvoorstel in gedachten – dan moet je dat ook echt doen. Daar zit met name het probleem. Ik zie het probleem van gemengde beschikkingen in alle eerlijkheid niet. Waarom zou je daar geen herziening kunnen vormgeven als je inderdaad die weg op wil! De memorie van toelichting zegt – en dan begrijp ik het echt niet meer – dat daarom de samenhang in de grondslag van de beschikking wordt aangepast via herziening, terwijl tegen andere elementen van gemengde beschikkingen en losstaande beschikkingen – die hadden wij nog niet gezien – afzonderlijk bezwaar moet worden gemaakt. Om te voorkomen dat belastingplichtigen bij de meest voorkomende gemengde beschikkingen hun rechten verspelen, voorziet art. 24a, tweede lid AWR in een uitgebreide vangnetbepaling. Aldus de memorie van

toelichting. Het is dus duidelijk dat ook de wetgever dit probleem in de rechtsbescherming zit. Er zullen belastingplichtigen zijn die niet goed zullen begrijpen wat voor papier zij nu van de overheid terugkrijgen. Ik denk dat je dan verantwoordelijkheid moet nemen. De wetgever moet een vangnet bieden en iets niet aan de beoordeling door de belastingplichtige overlaten. *(Applaus)*

De voorzitter J.A.C.A. Overgaauw: Dank je wel.

Dan is nu het woord aan de zaal. Ik verzoek leden die iets willen vragen aan te geven aan wie zij hun vraag stellen.

5. Vrij debat

Mr. F. Schippers: Ik las in het voorstel dat de inspecteur bij kwade trouw 12 jaar kan navorderen en dat hij dat moet doen als hem een vaststaande aanwijzing is gebleken. Hoe communiceert hij dat met de belastingplichtige? Wie kan, als het binnen twee jaar moet, nu controleren dat het inderdaad binnen die twee jaar gebeurt? Komt er een communicatiemogelijkheid voor op het portal? Ik weet niet aan wie ik die vraag moet stellen.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Ik denk dat het een tamelijk neutrale vraag is waarop Melisande wellicht antwoord kan geven. Als het niet zo is, heeft u in ieder geval een punt waaraan nader aandacht moet worden besteed.

Mevrouw mr. M. Kaaij: Het criterium is natuurlijk overgenomen uit de huidige jurisprudentie. Je ziet nu dat het vooral ter discussie komt als mensen vinden dat de aanslag te laat is opgelegd. Ik kan mij voorstellen dat dat straks ook nog steeds geldt. Ik kan mij ook voorstellen dat de inspecteur na de aanwijzing onderzoek gaat doen. Dat kan ertoe leiden dat de belastingplichtige vragen krijgt en dat in dat kader duidelijk wordt dat aanwijzingen kunnen gaan leiden tot navordering.

Mr. F. Schippers: Er komt een element bij. In de tekst staat namelijk "voldoende". Dat element is niet gedefinieerd en moet daarom nader worden ingevuld. Ik haal het niet uit de jurisprudentie.

Mevrouw mr. M. Kaaij: De “voortvarendsheidseis” is opgenomen naar aanleiding van de internetconsultatie. Meerdere partijen vroegen erom, dat in de wet vast te leggen. Op zich zelf is dat ook logisch als je de termijn voor het binnenland verlengt tot 12 jaar. Wat is het voortvarendheids criterium? Ik denk eerlijk gezegd dat de arresten die de Hoge Raad daarover heeft gewezen richtinggevend zijn geweest bij de formulering. Ik erken dat zij nog niet helemaal zijn uitgekristalliseerd.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Het is dus een open norm waarin de rechter zijn weg zal moeten vinden.

Mr. J.W. van der Voort: Gelukkig ben ik gepensioneerd, zodat het mij allemaal niet raakt.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Dat valt nog te bezien.

Mr. J.W. van der Voort: Alleen de voorzitter zou kunnen weten waar ik woon en hij weet dat mijn voorkeur naar Nepal uitgaat.

Ik heb een vraag aan mevrouw Kaaij. Ik vraag mij af of de staatssecretaris die dit wetsvoorstel heeft ondertekend nog eens heeft gekeken naar de considerans van de wet van 2 juli 1959 (Stb. 301). Daarin staat te lezen:

“Alzo wij in overweging genomen hebben dat het ter vereenvoudiging van de wetgeving inzake Rijksbelastingen wenselijk is regelen welke aan een aantal belastingen gemeen zijn in een algemene wet samen te vatten.”

Na lezing van dit wetsvoorstel is mijn conclusie dat dit wetsvoorstel helemaal niet in de Algemene wet inzake rijksbelastingen met deze considerans hoort. Misschien krijgen wij dan een algemene wet inzake rijksbelastingen 2013. Voor het overige ben ik van mening dat dit wetsvoorstel voor 90,3% in de prullenbak kan worden gegooid.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Ik denk niet dat wij het Melisande moeten aandoen hierop antwoord te geven. Wellicht wil een van de debaters deze opmerking van Van der Voort van een kanttekening voorzien. Misschien de heer Barmantlo?

Mr. D.G. Barmantlo: Ik wil niet voor de staatssecretaris spreken

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Je hebt groot gelijk. Dat zou ik ook niet doen.

Mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren: Het hele herzieningsbegrip herken ik niet in de Awb. Een van de debaters heeft opgemerkt dat met het hele systeem behoorlijk wordt afgeweken van de Awb. Een van de voorstellen van Ed was om de hoofdstukken 6 en 7 van de Awb mede van toepassing te verklaren op de herziening. Is het echter niet eenvoudiger om de Awb tot en met hoofdstuk 7 niet van toepassing te verklaren? Hoofdstuk 8 moet natuurlijk wel van toepassing blijven, want wij willen allemaal dat de rechtspraak in bestuursrecht onder de Hoge Raad valt. Daarbij kunnen wij dan een algemene wet invoeren, een soort van administratieve rechtspraak in belastingzaken, waarin wordt uitgesproken dat wij een eigen systeem hebben. Dan kun je het niet van toepassing zijn van de dwangsom en alle uitzonderingen die wij nu gaan toepassen veel eenvoudiger in de wet vastleggen. Mijn vraag aan Ed is dus of hij het met mij eens is, dat zijn voorstel om 6 en 7 Awb van toepassing te verklaren op herzieningen eigenlijk niet de juiste insteek is en of je niet veel beter de hele Awb opzij kunt zetten en overgaan naar een eigen systematiek, iets wat wij ooit ook hebben gehad. Dat is eigenlijk wat hier gebeurt.

Mr. E.A.G. van der Ouderaa: Dat kan ook. Ik zie Herziening als een soort proto-bezwaar. Zodra je aan de voorgestelde wet uitvoering gaat geven, loop je onvermijdelijk tegen een aantal praktische vragen op die je ook tegenkomt in de hoofdstukken 6 en 7 Awb. Daarin kun je een antwoord vinden op de vraag hoe je een verzoek om herziening moet indienen, aan welke voorwaarden het moet voldoen, hoe het zit met ontvankelijkheid, termijnen etc. Je kunt het natuurlijk ook apart gaan regelen. Dat zou een belangrijke aanvulling op het thans voor ons liggende wetsvoorstel inhouden. De afweging tussen die twee opties vind ik meer iets voor de wetgever of de politiek. Daar brand ik mij niet aan.

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Ik vind het een nogal technische benadering. In mijn beleving hebben wij het over beginselen en regels die met elkaar botsen. Wellicht kan Sjoerd er iets over zeggen. Ik heb al gezegd dat de politiek het speelveld bepaalt. De rechtszekerheid moet nader worden ingevuld. Ik heb echter al

begrepen dat het in internationaal kader geen absolute werking heeft. Als het die hier wel zou hebben, zou je helemaal niet kunnen navorderen of herzien. Zo absoluut kan het niet zijn. Sjoerd moet mij maar corrigeren als ik het niet goed heb begrepen.

6. Slotwoord van de voorzitter

De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw: Wij zijn toegekomen aan het einde van de vergadering. Ik proef dat er heel veel terechte kritiek is geuit op en vragen zijn gesteld over de uitwerking. Er is echter niet veel kritiek op de doelstellingen. Ik proef vaak dat de doelstellingen van snelheid en actualiteit wel worden onderschreven. Op het moment dat aan de uitwerking wordt toegekomen, wordt echter de vraag opgeworpen welk probleem hiermee wordt opgelost. Het is een beetje dubbel. Aan de ene kant wordt erkend dat het probleem is dat het niet werkt in de massaliteit, de actualiteit en dergelijke. Komt het aan de andere kant op regels aan dan is er weinig aan de orde.

Ik ben blij met alle kritiek. Wordt het voorstel tot wet verheven, wat niet uitgesloten is omdat het gaat om een politieke beslissing, en wordt gevolg gegeven aan deze technische opmerkingen, dan zullen wij het als rechterlijke macht een stukje rustiger hebben als het gaat om het invullen van kwade trouw, “redelijkerwijze wist of behoorde te weten” en vergelijkbare open normen. Ik ben blij dat de rechterlijke macht kritisch is en dat zal hij ook moeten blijven.

Als niemand wil reageren op deze cri de coeur vraag ik graag applaus voor Melisande, Edward, Ed, Erik en Dick en kunnen wij naar de borrel gaan. (*Applaus*)