

Bijdrage aan debat VBW over de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst.

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.¹ 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.”

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’?² Ik neem hierna aan dat de term ‘bericht’ ruim moet worden opgevat.

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.³ 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 – 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.⁴ En zij staat daarin niet alleen, zoals blijkt uit het verslag van de Algemene vergadering van de VAR van 20 mei 2011.

¹ Kamerstukken II 1988/89, 21.221, nr. 3, blz. 11-13.

² Kamerstukken II 2001/02, 28.483, nr. 3, p. 6.

³ Wet van 29 april 2004, *Stb.* 2004, 214.

⁴ Mr.dr. M.M. Groothuis, De digitale overheid en de Awb. Bestuursrechtelijke aspecten van elektronische communicatie, in De digitale overheid, preadviezen voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor Bestuursrecht op 20 mei 2011. Zie inzake “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.

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 het dat 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 weliswaar erop 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.⁵

Naast principiële argumenten die ook te maken hebben met de gelijkheid voor de burger van de toegankelijkheid van het bestuur, zijn er ook 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.⁶ Indien de penetratie van het computergebruik 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 – liever overigens een AMvB – die de uitzonderingen omschrijft 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: in papieren vorm 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.⁷ 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 beschouwd⁸ - verder van de Awb af te bewegen.

⁵ MvT, p. 23.

⁶ Zie

⁷ PM (geschrift VBW)

⁸ 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,

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

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. Daaruit leid ik af dat in 2010 – afgerond – 1,7% van de ingediende aangiften is gecorrigeerd en in 2011 2%.⁹ 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.¹⁰ 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.¹¹

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.¹² “Degenen die slechts een wijziging willen doorgeven zijn (...) beter af met een andere procedure.”, aldus de MvT.¹³ 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.¹⁴ 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?

Een deel – mogelijk een groot deel – van de in de MvT gesignaleerde problemen lijkt te maken te hebben met definitieproblemen. 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.¹⁵ Als er nog geen definitieve aanslag is

⁹ MvT p. 6. Daarbij ga ik ervan uit dat in het overzicht van Financiën meerdere correcties per aangifte als één correctie hebben geteld.

¹⁰ MvT p. 6-7.

¹¹ Interessant zou ook zijn om te weten hoeveel ambtshalve aanslagen worden opgelegd (doorgaans omdat niet een uitgereikt aangiftebiljet wordt geretourneerd).

¹² MvT, p. 6.

¹³ MvT p. 7.

¹⁴ Idem.

¹⁵ MvT p. 7.

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 behoef 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.¹⁶

Na lezing van de MvT 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 ook te maken met de definitie van het in de MvT gehanteerde begrip ‘geschil’. Als de Belastingdienst volledig tegemoetkomt aan een bezwaar, wordt het desbetreffende bezwaar dan eigenlijk wel gedefinieerd als een bezwaar dat betrekking had op een geschil? Op al 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 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 buitenstaande zou kunnen denken dat is bedoeld om de fiscus van extra middelen te voorzien, maar dat is natuurlijk niet het geval. De formulering van art. 22 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, dan 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 de Herziening zijn 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 geheel of gedeeltelijke afwijzing van een dergelijk verzoek volgt dan een voor bezwaar vatbare beschikking volgt. 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.

¹⁶ Anders dan in HR 2 maart 2007, nr. 42.311, BNB 2007/191, r.o. 3.3.

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.¹⁷

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 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,¹⁸ 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 “kan” herzien. Als het gaat om de toepassing van gebonden regels, zoals bij de toepassing van belastingwetten, dan 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. Het gebruik van het woordje kan is wezensvreemd aan de aard van de in het belastingrecht toe te passen regels. Natuurlijk behoort de inspecteur ook bij het herzien van een aanslag de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te nemen, omdat tevens sprake is van bevoegdheidsuitoefening, maar 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. Dat kan niet de bedoeling zijn. Waarom in het voorgestelde art. 22a, eerste lid, AWR het woordje ‘kan’ is gebruikt is dan ook niet duidelijk.

Gelukkig wijkt de toelichting op het voorgestelde art. 22a AWR 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.”¹⁹ Niet geheel juist lijkt me overigens de opmerking op dezelfde pag. van de MvT dat de Belastingdienst niet gebonden kan zijn aan de toewijzing van een verzoek om herziening van een voorlopige aanslag.²⁰ Dat hangt toch mede af van de wijze waarop de desbetreffende kwestie in een dergelijk verzoek aan de orde is gesteld.

¹⁷ MvT p. 40.

¹⁸ MvT p. 34-35.

¹⁹ MvT p. 34.

²⁰ MvT p. 34.

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, dan zou dat een 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.²¹ In de tekst van die bepalingen komt dat echter niet tot uiting. Het is een verzoek om herziening dat de grondslag vormt voor de op de voet van die bepalingen te nemen beschikking, en niet een belastingaanslag.

Bovendien is in de toelichting op art. 22e AWR opgemerkt dat nadat 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 gevolgd en daarop geen bezwaar volgt, terwijl overigens de termijn voor herziening nog loopt, met toepassing van art. 4:6 Awb niet opnieuw datzelfde element aan de orde kan komen.²² Zo al deze beperking geldt ter zake van de beschikking op een verzoek tot herziening, dan geldt deze mijns inziens niet ter zake van een beschikking die volgt op een tegen die beschikking ingesteld bezwaar (ook al betreft het een bezwaar tegen een beschikking op een verzoek als bedoeld in art. 22 AWR en art. 4:6, tweede lid, Awb).

Het voorgaande roept ook de vraag op hoe specifiek een verzoek om herziening eigenlijk dient te zijn? Gelden hier dezelfde 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 op de regeling van de herziening van overeenkomstige toepassing zijn. Voorts moet niet worden vergeten om de kosten van een verzoek om herziening te forfaiteren. Bovendien 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.

Al met al concludeer ik dat de noodzaak voor Herziening niet echt is aangetoond en dat de voorgestelde regeling een aantal wetstechnische onvolkomenheden bevat. En dan heb ik het nog niet over de complicaties die kunnen optreden in verband met diverse samenloop situaties die zich kunnen voordoen.

VdO / 290913

²¹ MvT p. 37-38.

²² MvT p. 38.