

## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën  
**mr. drs. F.H.H. Weekers**  
Postbus 20201  
2500 EE DEN HAAG

mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Amsterdam, 15 oktober 2012

**Betreft: consultatie conceptwetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagbelastingen (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)**

Excellentie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het conceptwetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagbelastingen (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst), hierna te noemen: het wetsvoorstel. Naar aanleiding hiervan wenst de Orde de volgende opmerkingen te maken.

### 1. Inleidende opmerkingen

De gedachte van een 'soepele herziening' van een aanslag gedurende zekere tijd, spreekt de Orde aan. Een zodanige soepele herziening past in een gezond streven naar deformalisering van de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Bij de uitwerking daarvan in het conceptwetsvoorstel heeft de Orde wel een aantal vragen en opmerkingen. In deze paragraaf volgen enige vragen en opmerkingen van meer algemene aard.

Zo vraagt de Orde zich na bestudering van het conceptwetsvoorstel af of wel sprake is van een vereenvoudiging van het formele verkeer met de Belastingdienst. De mogelijkheid van herziening van de aanslag wordt beheerst en geflankeerd door veel formele bepalingen. De vele bepalingen inzake de termijn van herziening maken het zeker voor belastingplichtigen niet eenvoudig vast te stellen wanneer precies de termijn voor herziening eindigt. Dat doet afbreuk aan het soepel zijn van de herziening. Voor belastingplichtigen is ook verwarrend dat met betrekking tot aanslagen herziening mogelijk is, terwijl tegen nevenbeschikkingen welke op het aanslagbiljet zijn vermeld, zoals die met betrekking tot verliesvaststelling, boetes en

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

heffingsrente, terstond bezwaar moet worden gemaakt. De Orde beveelt aan deze nevenbeschikkingen mede in de herzieningsregeling te betrekken.

Het conceptwetsvoorstel heeft, afgezien van enkele bepalingen betreffende voorlopige aanslagen in de vennootschapsbelasting, enkel het oog op voorlopige aanslagen en aanslagen in de inkomstenbelasting, de erfbelasting en de schenkbelasting. De herzieningsregeling strekt zich niet uit tot aanslagen in de vennootschapsbelasting, om reden dat thans wordt onderzocht deze om te vormen tot een aangiftebelasting. De Orde begrijpt dat zolang het omvormen tot een aangiftebelasting nog niet heeft plaatsgevonden, het nieuwe systeem nog niet voor de vennootschapsbelasting gaat gelden en dat derhalve in het conceptwetsvoorstel nog melding van (voorlopige) aanslagen vennootschapsbelasting wordt gemaakt. De Orde vraagt zich daarbij af hoe in die tussentijd de regeling van de termijn voor de aanslag en navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting gaat luiden; daaromtrent is immers niets geregeld. De Orde is van oordeel dat, indien de omvorming van de vennootschapsbelasting tot een aangiftebelasting niet doorgaat, ook voor aanslagen in deze belasting de herzieningsregeling zou moeten gelden.

Het is de Orde niet duidelijk hoe de thans voorgestelde bepalingen betreffende aanslagbelastingen uitwerken met betrekking tot aanslagbelastingen van lagere overheden, waarop de desbetreffende bepalingen van de AWR van overeenkomstige toepassing zijn. Dergelijke belastingen worden veelal zonder aangifte geheven. In het conceptwetsvoorstel wordt de termijn voor het vaststellen van de aanslag bepaald door de dag waarop de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, onderscheidenlijk met betrekking tot het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, is ontvangen. Voorts wordt in het conceptwetsvoorstel het einde van de herzieningstermijn bepaald door de dag waarop de aangifte is ontvangen, en het aldus bepaalde einde van de herzieningstermijn markeert het begin van de navorderingstermijn. Voor de hier bedoelde aanslagbelastingen die zonder aangifte worden geheven, voorziet de AWR dus niet in bepalingen ter vaststelling van de aanslagtermijn respectievelijk het einde van de herzieningstermijn en het begin van de navorderingstermijn. Hetzelfde probleem doet zich overigens voor bij ambtshalve vastgestelde aanslagen in de inkomstenbelasting, erfbelasting en schenkbelasting, waaraan niet de uitreiking van een aangiftebiljet is voorafgegaan. Of is het de bedoeling dat onder vigeur van de voorgestelde bepalingen geen ambtshalve aanslagen meer worden opgelegd? Dan zou artikel 11, tweede lid, AWR aan die bedoeling moeten worden aangepast. De Orde verzoekt om opheldering op dit punt.

## 2. Artikelsgewijs commentaar

### 2.1 Artikel I, onderdeel B (afdeling 9.2 Wet Inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt Afdeling 9.2 van de Wet IB 2001 te doen vervallen. Daarmee vervalt mede de mogelijkheid een rechtsmiddel aan te wenden tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering. De Orde betreurt deze beperking van de rechtsbescherming. De daarvoor aangevoerde gronden overtuigen niet. De Orde heeft in eerdere commentaren aangedrongen op rechtsbescherming tegen afwijzende beschikkingen op verzoeken om ambtshalve vermindering. De Orde zou de rechtsbescherming juist uitgebreid willen zien tot alle afwijzende beschikkingen op verzoeken om ambtshalve vermindering. De Orde dringt er daarom op aan Afdeling 9.2. van de Wet IB 2001 niet te doen vervallen.

## 2.2 Artikel II, onderdeel B (artikel 11 AWR)

Het is de Orde niet duidelijk waarom in artikel 11, zesde lid, AWR is vermeld dat de aanslag kan worden ‘aangevuld’. Waarom wordt hier niet gesproken van ‘herzien’? In artikel 22, eerste lid, AWR wordt immers het begrip ‘herziening’ gedefinieerd als het aanvullen van een voorlopige aanslag of een aanslag. In het al bestaande artikel 13, derde lid, AWR zou ‘aangevuld’ zonder bezwaar kunnen worden vervangen door ‘herzien’.

Aan het slot van de eerste alinea van blz. 9 van de memorie van toelichting (‘MvT’) wordt opgemerkt dat een te laat ontvangen aangifte kwalificeert als een verzoek om herziening. Die opmerking roept de vraag op of een te laat ontvangen aangifte altijd zo moet worden beschouwd, of alleen ingeval de aanslag intussen is vastgesteld.

## 2.3 Artikel II, onderdeel C (artikel 12 AWR)

De regeling voor opschorting van de aanslagtermijn van artikel 12, tweede lid, onderdeel a, AWR is bijzonder onpraktisch. Er zal precies bijgehouden moeten worden hoeveel dagen gemoeid zijn geweest met de beantwoording van de gestelde vragen. Hier ligt ook een potentiële bron van conflicten tussen de inspecteur en de belastingplichtige in het kader van de vraag of de aanslagtermijn wel in acht is genomen. Deze regeling stuit bovendien bij de Orde op principiële bezwaren. Zij verschaft de inspecteur de mogelijkheid de aanslagtermijn ad libitum op te schorten door het telkens stellen van nadere vragen. Zo beschouwd zou de aanslagtermijn nog langer kunnen worden dan de driejaarstermijn van het huidige artikel 11, lid 3, AWR. Dat kan volgens de Orde niet de bedoeling zijn. Ten slotte wordt bij deze regeling geen rekening gehouden met de al bestaande gedeeltelijk parallel lopende bepaling van artikel 52a, tweede lid, AWR, ingevolge welke de termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

De regeling voor opschorting van de aanslagtermijn van artikel 12, tweede lid, onderdeel b, AWR roept ook vragen op. Deze regeling is op artikel 4:15 Awb gebaseerd, welke bepaling regelt in welke gevallen de termijn voor het geven van een beschikking op aanvraag wordt opgeschort. In artikel 12, tweede lid, onderdeel b, AWR wordt gesproken over ‘redelijkerwijs noodzakelijke informatie’ en ‘verder uitstel niet meer redelijk is’, maar wat daaronder wordt verstaan is allerm minst duidelijk. Anders dan bij een beschikking op aanvraag vormt deze onduidelijkheid bij een beschikking waarom de burger in het algemeen niet heeft gevraagd – de aanslag – een potentiële bron van conflicten in het kader van de vraag of de aanslagtermijn wel in acht is genomen. Bovendien ontbreekt in de regeling het voorschrift dat de inspecteur aan de belastingplichtige mededeelt wanneer de informatie is ontvangen. Zonder zodanige mededeling is voor de belastingplichtige niet kenbaar wanneer de aanslagtermijn afloopt.

#### 2.4 Artikel II, onderdeel D (artikel 13 AWR)

Moet artikel 13, derde lid, AWR niet worden aangevuld met de termijn gedurende welke de voorlopige aanslag kan worden aangevuld?

#### 2.5 Artikel II, onderdeel E (artikel 16 AWR)

De Orde constateert dat de regeling inzake navorderen drastisch wordt aangepast. Terecht wordt opgemerkt dat navordering een inbreuk op de rechtszekerheid maakt en de balans tussen een juiste belastingheffing enerzijds en het belang van de rechtszekerheid anderzijds verstoort. In de MvT wordt voorts opgemerkt dat navordering dan ook alleen nog maar gerechtvaardigd is indien de belastingschuld niet juist is vastgesteld door enig toedoen of nalaten van de belastingplichtige. Om die reden wordt de bevoegdheid tot navorderen, aldus nog steeds de MvT, beperkt tot de gevallen waarin 1) het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat er ten onrechte geen of te weinig belasting geheven is, 2) de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste informatie heeft verstrekt of opzettelijk juiste informatie heeft achtergehouden, of 3) de belastingplichtige niet voldoet aan zijn betaalverplichting, waardoor de herzieningstermijn voortijdig eindigt.

Het is de Orde niet duidelijk hoe de onder 1) en onder 3) genoemde gevallen zich verhouden tot het criterium dat navordering alleen nog maar gerechtvaardigd is indien de belastingschuld niet juist is vastgesteld door enig toedoen of nalaten van de belastingplichtige. Immers, in de onder 1) genoemde situatie hoeft het toch in het geheel niet zo te zijn dat de belastingschuld niet juist is vastgesteld door toedoen of nalaten van de belastingplichtige? Als de Inspecteur de aanslag abusievelijk op een onjuist bedrag vaststelt, waarbij voor de belastingplichtige kenbaar is dat er ten onrechte te weinig belasting wordt geheven, is van enig toedoen of nalaten van de zijde van de belastingplichtige geen sprake. Hetzelfde heeft te gelden voor de onder 3) genoemde situatie. Als de belastingschuldige een bepaalde aanslag niet kan betalen vanwege betalingsproblemen (bijvoorbeeld veroorzaakt door de economische crisis), is het niet zo dat daarvan altijd een verwijt gemaakt kan worden richting de belastingplichtige. Er wordt in de MvT (zie blz. 16) naar de mening van de Orde ten onrechte de suggestie gewekt dat elke belastingschuldige die zijn belastingaanslag niet betaalt, zijn verantwoordelijkheid niet neemt jegens de Belastingdienst. Dat is volgens de Orde te kort door de bocht. Maar afgezien daarvan vermag de Orde niet in te zien hoe in zulk een geval sprake zou kunnen zijn van de situatie dat de belastingschuld niet juist is vastgesteld door enig toedoen of nalaten van de belastingplichtige. De Orde wil graag antwoord op de vraag welke relatie er bestaat tussen het niet-betalen van een belastingaanslag en het niet-juist vaststellen van de belastingschuld.

Hoewel de Orde als zodanig verheugd is over de hiervoor genoemde aanscherping van het navorderingsregime, dient ook opgemerkt te worden dat gedurende de herzieningstermijn de facto een onbeperkte navorderingsbevoegdheid bestaat. Aangezien bovendien de herzieningstermijn op grond van het voorgestelde artikel 22c, zesde lid, in verbinding met artikel 12, tweede lid, AWR kan worden opgeschort, bijvoorbeeld gedurende een boekenonderzoek, nemen de navorderingsmogelijkheden van de fiscus aanzienlijk toe. Waar een belastingplichtige onder de huidige regeling bij boekenonderzoeken etc. na het opleggen van de aanslag nog de 'bescherming' geniet van het nieuwe feit, is dat onder het voorgestelde regime niet meer aan de orde. Naar de mening van de Orde kan dit niet als een vooruitgang gezien worden en vormt dit een ernstige inbreuk op de rechtszekerheid.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

Navordering is op grond van het voorgestelde artikel 16, eerste lid, AWR mogelijk in de situatie waarin het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat er ten onrechte geen of te weinig belasting geheven is. Bovendien dient in die situatie sprake te zijn van een nieuw feit. Er geldt dus een dubbele eis. De grens van kenbaarheid wordt gelegd bij een afwijking van 15%. Onder de huidige regeling ligt die grens bij een afwijking van 30% (artikel 16, lid 2, letter c AWR). De Orde verzoekt de Staatssecretaris een verklaring te geven voor dit verlaagde percentage. Overigens is de Orde van mening dat het percentage van 15% te laag is. Bij een percentage van 15 zal in nagenoeg alle gevallen waarin de belastingschuld niet juist is vastgesteld, door wetsduiding aan het kenbaarheids criterium zijn voldaan. De vraag is echter of het bij dit percentage voor de belastingplichtige echt redelijkerwijs kenbaar is dat er ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. De Orde is vooralsnog van mening dat de grens van kenbaarheid beter kan worden gelegd bij het huidige percentage van 30.

De Orde vraagt zich af of in de visie van de Staatssecretaris de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake schrijf- of tikfouten en daarmee gelijk te stellen vergissingen onder het voorgestelde artikel 16, eerste lid, AWR nog steeds opgeld doet. In de gevallen waarop deze jurisprudentie ziet, kan immers zeker niet worden gesproken van een situatie waarin de belastingschuld niet juist is vastgesteld door enig toedoen of nalaten van de belastingplichtige. Het is juist het handelen of nalaten van de Inspecteur waardoor de belastingschuld niet juist is vastgesteld. Er zou derhalve in deze situatie dan ook geen reden voor navordering zijn.

In de MvT wordt opgemerkt: “Als het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat bijvoorbeeld een aanslag ten onrechte achterwege blijft of de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, wordt van hem verwacht dat hij dit aangeeft.” De Orde vraagt zich af waarop deze verwachting gestoeld is. De Orde gaat ervan uit dat als de belastingplichtige dit nalaat, dit hem op geen enkele wijze verweten kan worden.

Navordering in situaties als bedoeld onder 1) is mogelijk vanaf het einde van de herzieningstermijn en vervalt door verloop van twee jaren, zo blijkt uit het voorgestelde artikel 16, tweede lid, AWR. De Orde merkt op dat hiermee de navorderingstermijn de facto nog langer kan zijn dan onder het huidige recht. Immers, op grond van de huidige wetgeving is de navorderingstermijn, gerekend vanaf het einde van de aanslagtermijn, twee jaar. Onder de voorgestelde wetgeving is de navorderingstermijn, gerekend vanaf het einde van de uiterste aanslagtermijn, twee jaar en drie maanden. Naar de mening van de Orde is er weinig reden, mede gezien de ruime herzieningsmogelijkheid voor de Belastingdienst binnen de herzieningstermijn, om uit te gaan van een dergelijk lange navorderingstermijn. Gezien de inbreuk op de rechtszekerheid pleit de Orde voor een kortere termijn.

Navordering kan mede plaatsvinden in gevallen waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. De navorderingstermijn bedraagt in dat geval twaalf jaar in plaats van vijf jaar onder de huidige regeling. De Orde verzoekt de Staatssecretaris een verklaring te geven voor deze forse verlenging van de termijn. Waar komt de periode van twaalf jaar vandaan en hoe verhoudt deze zich tot de bewaartermijn voor administratieplichtigen van zeven jaar? De Orde verzoekt in dit verband bovendien duidelijk te maken op welke wijze de navorderingsmogelijkheid op grond van kwade trouw in de ons omringende landen is geregeld. De Orde is overigens verheugd om te constateren dat de verlengde navorderingstermijn voor buitenlandsituaties (zie het huidige artikel 16, vierde lid, AWR)

wordt geschrapt. De Orde ziet de verlenging van de navorderingstermijn van vijf naar twaalf jaar echter als een verslechtering van de rechtsbescherming en een aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel; de argumenten die ter onderbouwing van de invoering van de twaalfjaarstermijn bij navordering ter zake van buitenlands ongekend vermogen werden aangevoerd, zijn in ieder geval niet van toepassing op binnenlandse situaties. De Orde verzoekt de Staatssecretaris aan te geven hoe wordt omgegaan met de spiegelbeeldige situatie van de belastingplichtige te goeder trouw die een ambtshalve vermindering verzoekt; wordt de termijn voor dergelijke verzoeken ook opgerekt naar twaalf jaar? Voorts verzoekt de Orde de Staatssecretaris om de 'voortvarendheidsvereisten' zoals die blijken uit de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie (Passenheim en X) en de daarop gebaseerde jurisprudentie van de Hoge Raad, overeenkomstig toe te passen op de nieuwe verlengde navorderingstermijn ingeval van kwade trouw en die ook in de wet op te nemen.

Wat betreft de mogelijkheid om na te vorderen als een dwangbevel is betekend ter zake van de voorlopige aanslag of de aanslag, merkt de Orde graag het volgende op.

In de eerste plaats is de Orde principieel van mening dat de heffingsregeling niet met de betalingsregeling vermengd moet worden. Het al dan niet kunnen heffen moet niet afhankelijk worden gemaakt van de vraag of de aanslag al dan niet betaald wordt. Daarbij neemt de Orde in aanmerking dat de invorderingstermijn van een aanslag zes weken is. Indien de belastingplichtige niet binnen die termijn betaalt, kan het gebeuren dat invorderingsmaatregelen moeten worden genomen terwijl de herzieningstermijn nog niet is verstreken. Naar de mening van de Orde moet dat geen bezwaar opleveren aangezien de Ontvanger met de aanslag een rechtsgeldige titel tot invordering heeft en een eventueel terug te betalen bedrag op grond van de herziening op een later moment kan worden terugbetaald. Bovendien verschilt die situatie niet veel van de situatie dat op dit moment in de bezwaarfase geen uitstel van betaling is verleend. Ook in dat geval kan de Ontvanger invorderingsmaatregelen nemen terwijl de belastingschuld nog niet onherroepelijk vaststaat. Bovendien, het is hiervoor al opgemerkt, wordt naar de mening van de Orde te veel de indruk gewekt dat niet-betalen als verwijtbaar gedrag moet worden aangemerkt. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een overmachtsituatie. In de derde plaats geeft de redactie van het voorgestelde artikel 16, derde lid, onderdeel b, AWR jo. artikel 22d, onderdeel b, AWR aanleiding tot vragen. Zoals de tekst thans luidt, zou een navorderingsaanslag – nadat reeds een aanslag is opgelegd – ook kunnen worden opgelegd indien – bijvoorbeeld maanden eerder – ter zake van de voorlopige aanslag een dwangbevel is betekend. Dat kan volgens de Orde niet de bedoeling zijn. Samengevat is de Orde van mening dat navordering niet mogelijk zou moeten zijn ingeval ter zake van de (voorlopige) aanslag een dwangbevel is betekend.

Het valt de Orde op dat het voorgestelde artikel 16 AWR lijkt te gelden voor alle aanslagbelastingen en niet alleen voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Met andere woorden, voor de vennootschapsbelasting geldt geen ander regime dan voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. In dat kader is het vreemd dat het voorgestelde artikel 16, tweede lid, AWR verwijst naar het voorgestelde artikel 22c AWR dat niet van toepassing is op aanslagen vennootschapsbelasting. Hetzelfde geldt voor het voorgestelde artikel 16, vierde lid, AWR dat eveneens naar de herzieningsregeling verwijst, die echter alleen van toepassing is op de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting.

## 2.6 Artikel II, onderdeel I Hoofdstuk IVB Herziening (artikel 22 AWR)

Een verzoek om herziening valt naar de mening van de Orde inderdaad onder de definitie van een aanvraag tot het geven van een beschikking als bedoeld in artikel 4:1 Awb. In lid 2 van het voorgestelde artikel 22 is evenwel afdeling 4.1.2. van de Awb uitgesloten. In die afdeling is de voorbereiding van de beschikking op een aanvraag geregeld. Bij de voorbereiding hoort ook dat de aanvrager zijn zienswijze naar voren brengt. Op grond van artikel 4:9 Awb kan het naar voren brengen van de zienswijze schriftelijk of mondeling geschieden. De Orde is niet overtuigd door de redenen die worden gegeven om afdeling 4.1.2. Awb uit te sluiten, te weten dat dit een formeel voorschrift is, dat op grond van artikel 4:12 Awb het horen bij aanvragen als een verzoek om herziening reeds achterwege gelaten kan worden en dat het verwarrend zou werken als de inspecteur zich telkens op artikel 4:12 Awb zou moeten beroepen.

Blijkens de parlementaire geschiedenis bij artikel 4:9 Awb is het overigens ook mogelijk om op een vrij informele wijze de zienswijze naar voren te brengen, namelijk telefonisch. Juist een dergelijke wijze van ‘horen’ past goed in de thans voorgestelde informele regeling van herziening. In voorkomende gevallen kan het bestuursorgaan inderdaad op grond van artikel 4:12 Awb de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 Awb achterwege laten. Het lijkt de Orde dat dit aan de orde zal zijn wanneer noch de belanghebbende noch de Belastingdienst behoefte heeft aan nadere toelichting van zijn standpunt. De Orde acht het weinig bezwaarlijk dat de inspecteur zich op dat artikel dient te beroepen. De Orde ziet daarom onvoldoende redenen om de mogelijkheid om hun zienswijze naar voren te brengen bij voorbaat voor belanghebbenden uit te sluiten.

## 2.7 Artikel II, onderdeel I Hoofdstuk IVB Herziening (artikel 22a AWR)

Uit de toelichting op het voorgestelde artikel 22a AWR volgt dat voor wat betreft de vorm van een verzoek om herziening de voorschriften voor de aanvraag in artikel 4:2 Awb van toepassing zijn. Het verzoek zal schriftelijk dienen te geschieden en zal blijkens de MvT ook elektronisch kunnen geschieden. De Orde constateert met instemming dat de herziening evenals de huidige regeling van herziening van voorlopige aanslagen elektronisch zal kunnen geschieden, omdat dit voor veel belastingplichtigen een vereenvoudiging meebrengt. De Orde wijst er nog wel op dat er ook belastingplichtigen zijn die niet de beschikking hebben over een computer met internetaansluiting en dat ook zij deze regeling op eenvoudige wijze zouden moeten kunnen toepassen.

Uit de redactie van het voorgestelde artikel 22a AWR volgt dat de inspecteur een aanslag ook ambtshalve ten nadele van een belastingplichtige kan herzien. De Orde wijst erop dat daarmee in feite gedurende de herzieningstermijn de inspecteur zonder verdere waarborgen kan navorderen (zie ook onderdeel 2.5, derde alinea). De Orde betreurt het dat daarmee afbreuk wordt gedaan aan de rechtszekerheid en het vertrouwen dat een belastingplichtige aan de aanslag mag ontleen. In de voorgestelde regeling lijkt het erop dat de inspecteur binnen de herzieningstermijn een ander standpunt kan innemen door een gewijzigd inzicht in het recht dat eventueel kan zijn veroorzaakt door een wijziging in de rechtspraak of in beleid. Daarmee zou afbreuk worden gedaan aan de ratio achter de regeling van de herziening, namelijk dat belastingplichtigen eerder rechtszekerheid verkrijgen dan nu het geval is. De Orde verzoekt de regering derhalve een dergelijke reformatio in peius met meer waarborgen voor de belastingplichtige te omkleden.

Artikel 22a, derde lid, AWR vereist schriftelijke instemming van de belastingplichtige voor een ambtshalve herziening ten nadele van de belastingplichtige. De Orde is echter van mening dat deze bepaling voor verwarring kan zorgen en weinig waarborgen biedt. Zij ziet niet in waarom een belastingplichtige schriftelijk ermee zou moeten instemmen dat de inspecteur ambtshalve een voor hem negatieve beschikking bij een voor bezwaar vatbare beschikking neemt. Wanneer de inspecteur de belastingplichtige niet vraagt om een schriftelijke instemming, en de belastingplichtige het niet eens is met de ambtshalve herziening, zal een onnodige extra ronde volgen van een verzoek om herziening van de belastingplichtige, strekkende tot het ongedaan maken van de ambtshalve herziening, welk verzoek vervolgens bij een voor bezwaar vatbare beschikking zal worden afgewezen. Ter voorkoming van dergelijke nodeloze omwegen stelt de Orde voor om een ambtshalve herziening ten nadele van de belastingplichtige altijd bij een voor bezwaar vatbare beschikking te nemen, dan wel het anders dan bij voor bezwaar vatbare beschikking ambtshalve herzien afhankelijk te stellen van de schriftelijke instemming van de belastingplichtige. Op die manier is de rechtsbescherming altijd gewaarborgd. Indien partijen geen geschil hebben over de op die wijze toegepaste correctie, zal immers geen bezwaarfase volgen. De vrees die in de MvT wordt geuit, dat de inspecteur de aanslagregeling ten onrechte in de geschilfase zou kunnen betrekken, is naar de mening van de Orde niet gegrond.

## 2.8 Artikel II, onderdeel I Hoofdstuk IVB Herziening (artikel 22c AWR)

Het is de Orde niet duidelijk hoe het eerste lid van artikel 22c AWR zich verhoudt tot het tweede lid. De Orde verzoekt een nadere toelichting op dit punt.

Voor het overige verwijst de Orde naar haar opmerkingen over de aanslagtermijn.

## 2.9 Artikel II, onderdeel I Hoofdstuk IVB Herziening (artikel 22d AWR)

De Orde is van mening dat de thans voorgestelde tekst van artikel 22d, onderdeel a AWR verwarring wekt en in het licht van het nieuw voorgestelde systeem niet consequent is. De (voorlopige) aanslag kan namelijk niet onderwerp van een bezwaar- of beroepsprocedure zijn. De aanslag is immers niet voor bezwaar vatbaar. Hetgeen voor bezwaar vatbaar is, is de voor bezwaar vatbare herzieningsbeschikking. Bovendien zou de thans geformuleerde tekst ertoe kunnen leiden dat een procedure tegen de afwijzing van een verzoek tot herziening van een voorlopige aanslag kan betekenen dat de herzieningstermijn van de definitieve aanslag ook eindigt. Dat lijkt de Orde onwenselijk. De Orde stelt voor om de tekst te wijzigen in “bezwaar dan wel rechtstreeks beroep op de voet van artikel 7:1a Awb is aangetekend tegen een herzieningsbeschikking”. Naar de mening van de Orde wordt daarmee bereikt wat de wetgever wil bereiken, namelijk dat de aanslag nog altijd volgens de geldende leer als één beschikking wordt gezien en dat herziening niet meer mogelijk moet zijn als een aspect van de aanslag onderwerp wordt van een bezwaar- en of beroepsprocedure.

Met betrekking tot onderdeel b: hiervoor geldt hetzelfde argument als bij de mogelijkheid tot navordering nadat een dwangbevel is uitgevaardigd. De Orde acht het principieel onjuist dat de heffingsfeer en de invorderingsfeer op deze wijze worden vermengd.



## 2.10 Artikel II, onderdeel I Hoofdstuk IVB Herziening (artikel 22e AWR)

De Orde is het eens met het principe dat bezwaar tegen de aanslag (of in het nieuwe systeem tegen de herzieningsbeschikking) eveneens bezwaar tegen de nevenbeschikkingen, zoals de boete-, rente- of verliesbeschikking, zou moeten betekenen. De plicht voor de inspecteur om ambtshalve de nevenbeschikkingen aan te passen, past naar de mening van de Orde daarin. In de thans voorgestelde wettekst komt echter van dat principe naar het oordeel van de Orde weinig terecht. Een belastingplichtige die een bezwaar heeft tegen de nevenbeschikking dat inhoudelijk los staat van de grondslag van de aanslag, zoals bijvoorbeeld bij de boetebeschikking de aanwezigheid van opzet of grove schuld of bij de belastingrentebesikking de vraag of überhaupt rente kan worden berekend, zal nog steeds separaat bezwaar tegen de beschikking moeten maken. Dit moet binnen zes weken na dagtekening van de aanslag, terwijl hij gedurende de herzieningsperiode de tijd heeft om de hoogte van de aanslag aan de orde te stellen. Daarbij kunnen beide procedures uiteen gaan lopen. De Orde acht dat ongewenst en vreest dat dit in de praktijk tot verwarring zal leiden.

Voorts vraagt de Orde zich af hoe de herziening uitwerkt als het verzoek om herziening inhoudt dat een verlies moet worden vastgesteld. Geldt ook dan dat de inspecteur verplicht is ambtshalve een verliesvaststellingsbeschikking te nemen en kan de belastingplichtige daartegen dan bezwaar maken indien hij het niet eens is met de hoogte van het vastgestelde verlies? Of moet de belastingplichtige bij het opleggen van een aanslag naar een positief bedrag toch bezwaar maken tegen het nemen van een verliesvaststellingsbeschikking van nihil dan wel het uitblijven van de verliesvaststellingsbeschikking? De nieuwe regeling lijkt in deze situaties geenszins een vereenvoudiging met zich te brengen.

De Orde herhaalt daarom op dit punt haar voorstel in de inleiding van dit commentaar om ook de nevenbeschikkingen voor herziening open te stellen en te bepalen dat een verzoek om herziening ook automatisch op de nevenbeschikkingen ziet.

## 2.11 Artikel II, onderdeel J (artikel 24a AWR)

De Orde vindt het wetssystematisch bezien vreemd dat de samenhangende beschikkingen genoemd in het voorgestelde artikel 24a, lid 2 AWR alleen voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht worden deel uit te maken van de aanslag. Een andere benadering is om de samenhangende beschikkingen altijd deel uit te laten maken van het begrip belastingaanslag, zowel in de herzienings- als in de bezwaar- en beroepsfase. Zie ook hetgeen hierover al onder het kopje 'Inleidende opmerkingen' is opgemerkt.

Bij de aanpassing van artikel 24a AWR merkt de Orde op dat de boete die op grond van artikel 67f AWR opgelegd kan worden uit beeld lijkt te zijn verdwenen. In de huidige wettekst wordt een bezwaarschrift tegen een naheffingsaanslag in voorkomende gevallen ook geacht te zijn gericht tegen de boetebeschikking. De voorgestelde tekst van artikel 24a AWR meldt evenwel niets over een dergelijke samenhang in die gevallen dat het om een vergrijpboete gaat ten aanzien van de aangiftebelastingen.

Artikel 24a, derde lid, AWR behoeft naar de mening van de Orde nadere uitleg. De Orde begrijpt dat de bedoeling van artikel 24a, derde lid, AWR is dat wanneer de grondslag van een beschikking gelijk is aan of samenhangt met de grondslag van de (voorlopige) aanslag IB, of schenk- en erfbelasting, artikel 22e AWR met zich brengt dat de uitkomst van een eventuele herzieningsprocedure ook geldt voor de grondslag van de beschikking. Artikel 24a, derde lid, AWR leidt er evenwel ook toe dat in verbinding met artikel 22e AWR tegelijkertijd twee procedures kunnen lopen: een herzieningsprocedure tegen de grondslag van de aanslag en in het kielzog daarvan tevens tegen de grondslag van de samenhangende beschikking (bijvoorbeeld de boetegrondslag bij een boetebeschikking) en daarnaast een bezwaarprocedure tegen andere elementen van de samenhangende beschikking (bijvoorbeeld de kwalificatie van opzet of grove schuld ingeval van een boetebeschikking). Dat betekent dat zelfs met betrekking tot een en dezelfde beschikking (zoals een boetebeschikking) twee procedures tegelijk kunnen lopen. Zoals ook in onderdeel 2.10 opgemerkt acht de Orde dit ongewenst.

#### 2.12 Artikel II, onderdeel L (artikel 30fe AWR)

Dit artikel wordt in overeenstemming gebracht met de belastingrenteregeling zoals die per 1 januari 2013 in werking zal treden. De Orde heeft reeds eerder commentaar gegeven op deze renteregeling.

#### 2.13 Artikel II, onderdeel M (artikel 30g AWR)

Dit artikel wordt in overeenstemming gebracht met de belastingrenteregeling zoals die per 1 januari 2013 in werking zal treden. De Orde heeft reeds eerder commentaar gegeven op deze renteregeling.

#### 2.14 Artikel II, onderdeel N (artikel 65 AWR)

Het voorgestelde artikel leidt ertoe dat ambtshalve vermindering van een aanslag inkomstenbelasting, erfbelasting of schenkbelasting alleen aan de orde kan komen indien sprake is van feiten of omstandigheden die de belastingplichtige niet redelijkerwijs zijn gebleken tijdens of die zijn veranderd na afloop van de herzieningstermijn. De Orde zou graag de mening van de Staatssecretaris zoals verwoord in de MvT bovenaan pagina 21 op dit punt nader toegelicht zien. Zie ook hetgeen hierover al onder het kopje 'Artikel I, onderdeel B' is opgemerkt.

De Orde is van mening dat het nova-criterium kan leiden tot discussies met de Belastingdienst over de vraag wanneer feiten en omstandigheden redelijkerwijs zijn gebleken. Dat zal niet in alle gevallen even eenduidig vast te stellen zijn. Indien de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering vanwege het gebrek aan een novum afwijst, kan tegen deze beslissing bovendien geen rechtsmiddel aangewend worden. De Orde acht dit een onwenselijk effect in de rechtsbescherming. De Orde pleit er juist voor de beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering aan te merken als een voor bezwaar vatbare beschikking, zodat de belastingplichtige zich niet tot de civiele rechter hoeft te wenden.

De essentie van een ambtshalve vermindering is naar de mening van de Orde het in overeenstemming brengen van de aanslag met de materiële belastingschuld, ook nadat de formele termijnen zijn verstreken. Door te werken met een nova-criterium worden

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

belastingplichtigen die in redelijkheid hadden kunnen onderkennen dat de aanslag te hoog was, maar niet binnen de herzieningstermijn hebben gereageerd “bestraft”. In veel gevallen zal geen sprake zijn van het bewust niet doorgeven van reeds in de herzieningsperiode bekende gegevens. Het Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven kent nu bijvoorbeeld ook niet het nova-criterium. In deze optiek is dit volgens de Orde een verslechtering voor de onoplettende belastingplichtige. Het gros van de belastingplichtigen zal een te hoge aanslag immers zo snel mogelijk naar beneden bijgesteld willen hebben. De Orde is dan ook vooralsnog van mening dat de aangedragen redenen om het nova-criterium in te voeren ontoereikend zijn.

## 2.15 Artikel IV

De Orde heeft principiële bezwaren tegen deze delegatiebepaling, ingevolge welke de Minister van Financiën naar eigen goedgevonden de termijnen voor het vaststellen van een aanslag of navorderingsaanslag en voor herziening tijdelijk kan verlengen. Die tijdelijke verlenging is kennelijk voorzien voor de situatie dat na invoering van de nieuwe regeling zou blijken dat de Belastingdienst niet voldoende is toegerust voor het werken conform de nieuwe regeling. De Orde stelt zich op het standpunt dat de nieuwe regeling pas zou moeten worden ingevoerd indien vaststaat dat de Belastingdienst wel voldoende is toegerust. Als onverhoopt toch problemen bij de uitvoering zouden rijzen, in verband waarmee een verlenging van de termijnen wenselijk zou zijn, is de Koninklijke weg dat een voorstel voor een noodwet wordt ingediend. De aanslag- en herzieningstermijnen behoren door de wetgever te worden bepaald.

## 3. Conclusie

De Orde is van mening dat een soepele herziening past in een gezond streven naar deformalisering van de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Echter, bij de uitwerking daarvan in het conceptwetsvoorstel heeft de Orde een aantal vragen en opmerkingen. Alles overwegende is de Orde van mening dat de huidige bezwaarregeling in stand dient te blijven. De Orde vraagt zich af welk in de praktijk bestaande probleem de Staatssecretaris wil oplossen met het wetsvoorstel. De Orde is van mening dat streven naar een eigentijdse, eenvoudige en soepele wijze van communiceren ten dienste van een juiste belastingheffing een betere benadering is. Deze kan naar de mening van de Orde echter heel goed in de huidige bezwaarregeling worden ingepast. In het verleden is al aangekondigd dat elke burger een eigen internetpagina zou moeten krijgen waarop precies wordt aangegeven wat zijn of haar financiële verplichtingen en rechten zijn. Als bovendien wordt mogelijk gemaakt dat via dit internetportaal bezwaar kan worden aangetekend, dan wordt het voor de doorsnee burger eigentijdser, eenvoudiger en soepeler gemaakt.

De Orde vraagt zich verder af waarin het voorgestelde systeem nu eigenlijk verschilt van het huidige systeem. Volgens de Orde zal met het wetsvoorstel de facto ‘de bezwaartermijn’ na ontvangst van de aanslag langer worden en zal het voor de Belastingdienst makkelijker worden om ‘na te vorderen’. De Orde wil er echter op wijzen dat een aangifte in het huidige systeem ook vóór het moment van opleggen van de aanslag herzien kan worden. Het is immers mogelijk om aanvullingen op de aangiftes in te dienen. De specifieke vraag blijft evenwel waarin bezwaar van herziening verschilt. Dat is volgens de Orde met name gelegen in de formaliteiten waarmee het bezwaar gepaard gaat zoals het horen en het inzien van een dossier etc.

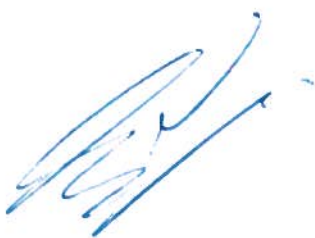
*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

Een eigentijdse en soepele manier van communicatie met de Belastingdienst kan in het huidige systeem ook bewerkstelligd worden door het mogelijk te maken om bezwaar elektronisch aan te tekenen en telefonisch/digitaal te horen. Indien de Belastingdienst voorts adequaat en snel reageert op bezwaren en verzoeken van belastingplichtigen, zijn volgens de Orde de grootste problemen wel opgelost.

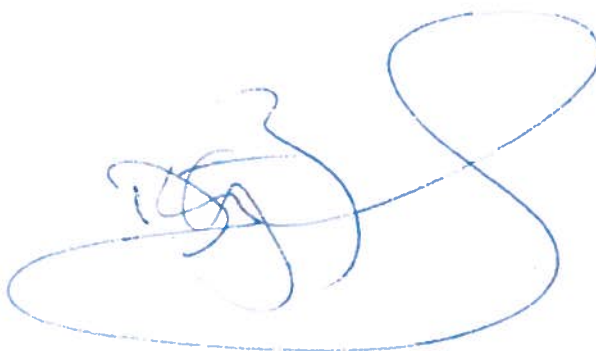
Uiteraard is de orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
Voorzitter commissie Wetsvoorstellen



mr. D.G. Barmentlo  
voorzitter sectie Formeel Belastingrecht