

Vergaderjaar 2012–2013

**33 714**

## **Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronisch berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)**

**Nr. 4**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 23 mei 2013 en het nader rapport d.d. 27 augustus 2013, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 14 maart 2013, no. 13.000485, heeft Hare Majesteit Koningin Beatrix, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronische berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel strekt tot het bieden van een gedegen grondslag voor elektronisch berichtenverkeer van en met de Belastingdienst, en tot het invoeren van een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen (inkomstenbelasting en erf- en schenkbelasting). De wijzigingen van het heffingssysteem betreffen het verminderen van het aantal nihil-aanslagen door het eerder opleggen van definitieve aanslagen inkomstenbelasting, een uitbreiding van de herzieningsregeling tot definitieve aanslagen, een inperking van de mogelijkheid tot het verlenen van een ambtshalve vermindering en een uitbreiding van de navorderingsbevoegdheden van de Belastingdienst.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State maakt een aantal opmerkingen over de doelstellingen van het wetsvoorstel en de realisatie ervan, de herzieningsregeling bij definitieve aanslagen in relatie tot de systematiek van de Algemene wet bestuursrecht, ambtshalve vermindering, heffing van vennootschapsbelasting, navordering bij massale verstoringen en de onmiddellijke werking van het wetsvoorstel.*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

*De Afdeling merkt in algemene zin op dat de toelichting op het voorstel weliswaar een aantal doelstellingen formuleert, maar dat een grondige analyse van de problemen in de uitvoering ontbreekt. Dit belemmert een goede beoordeling van het voorstel. Dat neemt niet weg dat de Afdeling zich realiseert dat, gegeven de massale werkprocessen van de Belastingdienst, wijziging van het heffingssysteem noodzakelijk kan zijn (zoals in adviesopmerking 2.3 wordt uiteengezet).*

*Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat enige aanpassing van het voorstel en de memorie van toelichting wenselijk is.*

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

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

### *1. Algemeen*

*De Afdeling merkt op dat het wetsvoorstel uiteenlopende doelstellingen beoogt te realiseren. Omdat een oordeel over de voorgestelde wijzigingen samenhangt met het toekomstbeeld van zowel de inhoud van de materiële belastingwetgeving (in welke mate verder vereenvoudigen; voor-ingevulde aangifte) als het daarbij behorende formele heffingssysteem (blijft sprake van betalen nadat een aanslag is ontvangen of wordt gestreefd naar bij de aangifte direct betalen), gaat de Afdeling hierna eerst in op dat toekomstbeeld (adviesopmerking 1). Vervolgens wordt ingegaan op de doelstellingen van het voorstel en de wijze waarop het voorstel deze doelstellingen beoogt te realiseren (adviesopmerking 2). Tot slot volgen nog enige opmerkingen die deels van meer technische aard zijn (adviesopmerkingen 3 en volgende).*

#### *a. Meer aandacht voor vereenvoudiging en uitvoerbaarheid van het materiële fiscale stelsel*

*Het huidige materiële fiscale stelsel wordt gekenmerkt door fijnmazigheid als gevolg van de vele beleidsdoelen die met de fiscale regelgeving worden nagestreefd. Dit betekent ook dat de regelgeving ingewikkeld is en dat de uitvoerbaarheid niet altijd de noodzakelijke aandacht heeft gekregen. De fijnmazigheid van de fiscale regelgeving heeft voorts tot gevolg dat het aantal mensen dat aangifte doet voor de inkomstenbelasting de afgelopen jaren sterk is toegenomen tot meer dan 11 miljoen. Verder heeft de Belastingdienst een bezuinigingstaakstelling opgelegd gekregen van € 395 miljoen per 2015.<sup>2</sup> De ingewikkelde fiscale regelgeving, de massaliteit van de processen en de bezuinigingstaakstelling van de Belastingdienst hebben geleid tot een zekere onbalans tussen de fiscale regelgeving en de uitvoering c.q. de handhaving. Ziet de Afdeling het goed dan wordt met het onderhavige wetsvoorstel mede beoogd deze onbalans enigszins te herstellen. De Afdeling wijst er echter op dat, zolang de fiscale regelgeving niet wordt vereenvoudigd door bijvoorbeeld een meer afgewogen inzet van fiscale faciliteiten, en zolang er niet meer aandacht wordt besteed aan de uitvoerbaarheid van de fiscale regelgeving, de oorzaak van de onbalans niet wordt weggenomen en de maatregelen beperkt blijven tot symptoombestrijding, die de onbalans*

<sup>2</sup> Paragraaf 12 van de memorie van toelichting.

*niet structureel teniet zal kunnen doen. De echte oorzaak wordt daarmee immers niet aangepakt.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.*

#### *b. Beoogde eindsituatie*

*Uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel volgt dat de Belastingdienst in de nabije toekomst een digitaal persoonlijk domein wil aanbieden.<sup>3</sup> Ook wordt gestreefd naar een zoveel mogelijk voor-ingevulde aangifte. Zolang echter de digitale domeinen nog niet beschikbaar zijn en de aangifte nog niet (nagenoeg) geheel kan worden voor-ingevuld, wordt het alternatief van heffing bij wege van voldoening op aangifte (aangiftebelasting) «op dit moment» niet overwogen, aldus de toelichting.<sup>4</sup> De Afdeling merkt op dat hier niet uit is af te leiden of een aangiftebelasting de beoogde eindsituatie is. Niettemin worden, met de voorgestelde ingrijpende wijzigingen van het voorgestelde systeem, stappen in die richting gezet die niet gemakkelijk meer zullen zijn terug te draaien. Een keuze voor een aangiftebelasting moet met de nodige waarborgen zijn omgeven. De Afdeling meent dat op dit moment nog niet valt te overzien of, onder de voorwaarden zoals hiervoor geschetst, te weten een (nagenoeg) volledig voor-ingevulde aangifte en een digitaal domein voor iedere belastingplichtige, een aangiftebelasting in de toekomst ook daadwerkelijk met voldoende waarborgen is omkleed. De Afdeling wijst in dit verband op tabel 9.1 in bijlage 4 bij het rapport van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen. Uit deze tabel blijkt dat winst uit onderneming, inkomsten uit aanmerkelijk belang, zorgkosten, kosten voor levensonderhoud van kinderen, reisaf trek openbaar vervoer, giftenaf trek en betaalde en ontvangen alimentatie bij de huidige stand van de wetgeving in het geheel niet zullen kunnen worden ingevuld.<sup>5</sup> Daarbij merkt de Afdeling op dat de enkele wens tot automatisering niet de inhoud van het materiële belastingrecht mag bepalen. Daarnaast merkt de Afdeling op dat de arbeidsmarkt steeds flexibeler wordt, waardoor belastingplichtigen steeds vaker van baan zullen wisselen of afwisselend in dienstbetrekking of als zelfstandige werkzaam zullen zijn. Het aantal eenvoudige loonposten zal daardoor afnemen met als mogelijk gevolg dat het aantal (nagenoeg) volledig voor-ingevulde aangiften eveneens zal afnemen. Tot slot meent de Afdeling dat, nu volgens de memorie van toelichting bij het voorstel het digitale domein in de nabije toekomst kan worden gerealiseerd, het overweging verdient eerst dan het heffings-systeem aan te passen in de richting van een aangiftebelasting indien het digitale domein daadwerkelijk is gerealiseerd.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.*

#### *1. Algemeen*

Het kabinet is verheugd dat de Afdeling onderschrijft dat de massale processen bij de Belastingdienst gevolgen kunnen of zelfs moeten hebben voor het heffingsstelsel. Het voorstel beoogt reeds in gang gezette ontwikkelingen bij de Belastingdienst van een solide wettelijke basis te voorzien en andere gewenste ontwikkelingen te bevorderen. Bij dit laatste kan gedacht worden aan de wens om de belastingheffing meer in de

<sup>3</sup> Paragraaf 1.2, laatste tekstblok, van de memorie van toelichting.

<sup>4</sup> Paragraaf 5.3 van de memorie van toelichting.

<sup>5</sup> Commissie inkomstenbelasting en toeslagen, Naar een activerender belastingstelsel, interim-rapport, blz. 40.

actualiteit af te wikkelen en aan eenvoudig herzien via een webportaal. Tegelijkertijd belichaamt het voorstel de ambities van het kabinet met betrekking tot digitalisering van het verkeer tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Beide doelstellingen zijn nauw met elkaar verweven en versterken elkaar. Zoals de memorie van toelichting vermeldt, heeft het kabinet daarom de voorstellen met betrekking tot het elektronische berichtenverkeer en het nieuwe heffingssysteem in één wetsvoorstel opgenomen. Het is daarbij de bedoeling, zoals de Afdeling ook suggereert, dat inwerkingtreding van het nieuwe heffingssysteem en de invoering van digitale domeinen voor alle belastingplichtigen samenvallen.

De uitvoerbaarheid van het fiscale stelsel staat bij het kabinet voorop. Het kabinet zet onverminderd in op vereenvoudiging van het materiële fiscale stelsel. De realisatie daarvan is een langdurig, complex en weerbarstig proces. Dit is voor het kabinet geen reden om af te zien van vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst of om deze vereenvoudiging uit te stellen. Bij elk materieel fiscaal stelsel maakt een eenvoudig heffingssysteem het voor de belastingplichtige gemakkelijker om zijn verplichtingen jegens de Belastingdienst na te komen. Bovendien hebben de voorgestelde maatregelen eigenstandig belang, namelijk reeds in gang gezette ontwikkelingen bij de Belastingdienst van een solide wettelijke basis voorzien en andere gewenste ontwikkelingen bevorderen. Het kabinet acht het dan ook niet juist om de thans voorgestelde maatregelen als symptoombestrijding te kwalificeren. Het adagium «het ene doen en het andere niet nalaten» is in deze meer passend.

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

## *2. Doelstellingen van het voorstel en realisatie ervan*

*Zoals de Afdeling al heeft opgemerkt beoogt het wetsvoorstel uiteenlopende doelstellingen te realiseren. Deze doelstellingen en de wijze waarop het voorstel deze doelstellingen beoogt te realiseren, zal de Afdeling hierna van kanttekeningen voorzien in de adviesopmerkingen 2.1. (Verminderen nihil-aanslagen), 2.2. (Uitbreiding herzieningsregeling tot definitieve aanslagen; inperking ambtshalve vermindering) en 2.3. (Uitbreiding navordering). Daarbij is steeds zoveel mogelijk vermeld wat de huidige situatie is en wat de voorgestelde aanpassingen zijn.*

## 2.1. Verminderen nihil-aanslagen

### a. Doelstelling

*Het voorstel kent als doelstelling dat de grote aantallen nihil-aanslagen (meer dan 11 miljoen) aan het einde van het proces van het vaststellen van de belastingschuld voor de inkomstenbelasting, moeten verdwijnen.<sup>6</sup> Ook het vergroten van de rechtszekerheid voor goedwillende belastingplichtigen is een doelstelling: rechtszekerheid is gediend met korte(re) termijnen voor het definitief worden van de belastingschuld en rechtszekerheid creëert duidelijkheid voor belastingplichtigen. Met kortere termijnen wordt bovendien een belangrijke impuls gegeven aan de wens om te werken in de actualiteit, aldus de toelichting.<sup>7</sup>*

### b. Huidige situatie

*Vóór 1 april van enig kalenderjaar dient een belastingplichtige IB-aangifte te doen over het afgelopen tijdvak van het kalenderjaar. Vervolgens stelt de inspecteur de aanslag vast. De wettelijke termijn voor het vaststellen van deze definitieve aanslag is 3 jaar, te rekenen vanaf het afgelopen tijdvak van een kalenderjaar.<sup>8</sup> Zodra de aangiften in de centrale computersystemen van de Belastingdienst zijn opgeslagen, gaat een massale verwerking van start. De aangiften worden via een geautomatiseerd systeem gecontroleerd en aanslagen worden vastgesteld. In 2011 ontving 99,3% van de belastingplichtigen die vóór 1 april hun aangifte inkomstenbelasting deden, vóór 1 juli bericht van de Belastingdienst, nagenoeg in alle gevallen in de vorm van een (nadere) voorlopige aanslag.<sup>9</sup> Deze (nadere) voorlopige aanslag moet dan nog worden gecontroleerd. Na controle volgt de definitieve aanslag. In 2011 is aan meer dan 11 miljoen belastingplichtigen uiteindelijk een definitieve aanslag met een te betalen bedrag van nihil opgelegd. Er resteerde dus geen te betalen bedrag meer ten opzichte van de (nadere) voorlopige aanslag die is opgelegd naar aanleiding van de aangifte.*

### c. Voorstel

*Voortaan legt de inspecteur aan eenieder binnen 3 maanden na de ontvangst van de aangifte (dus per 1 juli) al de definitieve aanslag op. Alleen wanneer de definitieve aanslag niet binnen 3 maanden kan worden opgelegd, bijvoorbeeld omdat de aangifte een nadere beoordeling vergt of de belastingschuld om een andere reden nog niet definitief kan worden vastgesteld, ontvangt de belastingplichtige een (nadere) voorlopige aanslag, waarna hij vervolgens de definitieve aanslag ontvangt uiterlijk 15 maanden na ontvangst van de aangifte (een verkorting van de huidige wettelijke aanslagtermijn van 3 jaar).*

*Kort samengevat houdt het voorstel in dat in de meeste gevallen rond 1 juli de definitieve aanslag wordt opgelegd (in plaats van eerst een voorlopige of nadere voorlopige aanslag die pas later wordt gevolgd door de definitieve – meestal nihil – aanslag).*

<sup>6</sup> Paragraaf 1.1, tweede tekstblok, vierde volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>7</sup> Paragraaf 1.1, tweede tekstblok, zesde tot en met achtste, en tiende volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>8</sup> Indien uitstel wordt verkregen voor het doen van aangifte voor 1 april, wordt deze driejaars-termijn verlengd met de duur van het uitstel ingevolge artikel 11, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

<sup>9</sup> Paragraaf 2.1, tweede tekstblok, laatste volzin, van de memorie van toelichting.

#### d. Kanttekeningen

De Afdeling plaatst hier de volgende kanttekeningen bij.

De memorie van toelichting vermeldt dat de Belastingdienst door het rond 1 juli al vaststellen van de definitieve aanslag, niet meer in groten getale en na geruime tijd, nihil-aanslagen hoeft vast te stellen, louter ter formalisering van de huidige (nadere) voorlopige aanslag die volgt na de gedane aangifte. De Belastingdienst bespaart daarmee kosten, aldus de toelichting.<sup>10</sup>

Buiten aanmerking gelaten de mogelijkheid om in de nabije toekomst een belastingplichtige via zijn digitale domein op de hoogte te stellen van het feit dat zijn definitieve aanslag op nihil is vastgesteld, gaat de Afdeling ervan uit dat met het voorstel inderdaad deze doelstelling van de Belastingdienst wordt gerealiseerd.

De memorie van toelichting stelt daar als voordeel voor belastingplichtigen tegenover (1) dat zij de definitieve aanslag eerder dan in het huidige heffingssysteem ontvangen (binnen 15 maanden in plaats van binnen 3 jaar)<sup>11</sup>, (2) dat met het ontvangen van die definitieve aanslag de Belastingdienst «het jaar definitief afwikkelt»<sup>12</sup> en (3) dat daarmee de aanslagregeling duidelijker wordt gemaakt voor belastingplichtigen<sup>13</sup>. De Afdeling plaatst vraagtekens bij de gepresenteerde voordelen voor belastingplichtigen.

(1) De huidige wettelijke termijn van 3 jaar voor het vaststellen van een aanslag is een maximumtermijn. Praktisch gesproken is er bij de voorgestelde wettelijke verkorting van de aanslagtermijn tot 15 maanden, nauwelijks sprake van een daadwerkelijke verkorting. De meeste belastingplichtigen ontvangen immers onder de huidige wetgeving al een definitieve aanslag een jaar tot anderhalf jaar na de (nadere) voorlopige aanslag die is opgelegd naar aanleiding van de gedane aangifte.<sup>14</sup>

Ook het sneller opleggen van definitieve aanslagen (met als gevolg een vermindering van het aantal nihil-aanslagen) is onder de huidige regelgeving al mogelijk. De Afdeling wijst in dit verband op de proef die de Belastingdienst in 2012 is begonnen om een versnelling aan te brengen in het aanslagproces.<sup>15</sup> Daarbij ontving een groep van circa een half miljoen belastingplichtigen die vóór 1 april 2012 aangifte had gedaan, vóór 1 juli van hetzelfde jaar direct een definitieve aanslag zonder een voorafgaande (nadere) voorlopige aanslag. Voor 2013 bestaat het voornemen om deze groep uit te breiden naar 3 miljoen belastingplichtigen.

(2) Wat onder het huidige regime een voorlopige of nadere voorlopige aanslag is (die na het doen van aangifte wordt vastgesteld), wordt in het voorstel de definitieve aanslag genoemd. In het voorstel is echter veel minder van een «definitieve» aanslag, en daarmee van een «definitieve afwikkeling», sprake dan onder het huidige regime. Onder het huidige regime is na het vaststellen van een definitieve aanslag, navordering door de inspecteur – gedurende de navorderingstermijn van 5 jaar na het belastingtijdvak – (in beginsel) slechts mogelijk indien het gaat om een

<sup>10</sup> Paragraaf 3.1, eerste tekstblok, laatste en voorlaatste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>11</sup> Paragraaf 3.1, eerste tekstblok, vierde en vijfde volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>12</sup> Paragraaf 3.1, eerste tekstblok, tweede volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>13</sup> Paragraaf 3.1, eerste tekstblok, laatste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>14</sup> Paragraaf 2.1, vierde tekstblok, zevende volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>15</sup> Paragraaf 2.1, vierde tekstblok, vierde tot en met zesde volzin, van de memorie van toelichting.

*nieuw feit.<sup>16</sup> In het voorgestelde regime is – gedurende 3 jaar na de ontvangst van de aangifte – navordering niet alleen mogelijk indien het een nieuw feit betreft, maar ook in gevallen waarin de belastingplichtige «wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven» (zie nader onder 2.3. (Uitbreiding navordering) hierna). Omdat onduidelijk is wat de precieze betekenis is van dit laatste criterium, is van een «definitieve afwikkeling» niet of althans met veel minder rechtszekerheid dan thans het geval is, sprake, ook bij goedwillende belastingplichtigen.*

*(3) Ook zijn vraagtekens te plaatsen bij de gepresenteerde duidelijkheid van de aanslagregeling voor belastingplichtigen.*

*In het thans geldende regime moet worden uitgelegd dat de voorlopige aanslag nog wordt gevolgd door een definitieve aanslag omdat de aangifte nog moet worden gecontroleerd. Daartoe vermeldt een voorlopige aanslag die na een gedane aangifte wordt opgelegd: «Deze aanslag is voorlopig. Deze aanslag is uitsluitend gebaseerd op de gegevens uit uw aangifte [...]; bijvoorbeeld: 2012]. De belastingdienst kan afwijken van deze voorlopige aanslag; wellicht moet u het te ontvangen bedrag geheel of gedeeltelijk terugbetalen».*

*Het komt de Afdeling voor dat ook in het voorgestelde nieuwe regime uitleg gegeven moet worden, namelijk dat de «definitieve» aanslag niet «echt definitief» is, maar afhankelijk is van de juistheid van de aangifte, en dat gedurende drie jaar die «definitieve» aanslag nog kan worden gecorrigeerd indien de inspecteur gegevens bekend worden en belastingplichtige «wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven». Dat lijkt moeilijker uit te leggen dan het thans geldende regime. Ook lijkt het moeilijker uit te leggen dan het in de memorie van toelichting genoemde alternatief van een «voorlopige» aanslag die door tijdsverloop definitief wordt.<sup>17</sup>*

#### *e. Conclusie*

*De Afdeling merkt op dat het voorstel er vooral op lijkt te zijn gericht om de eerdergenoemde 11 miljoen nihil-aanslagen in de inkomstenbelasting te vermijden. Een verkorting van de aanslagtermijn is daarvoor echter niet nodig. Vermindering van nihil-aanslagen kan ook al binnen het huidige systeem worden bereikt. Daarvoor is het niet nodig voor te stellen dat wat thans een (nadere) voorlopige aanslag is, een definitieve aanslag wordt. Niet duidelijk is in hoeverre het vermijden van nihil-aanslagen ook kan worden gerealiseerd door de proef van de Belastingdienst met betrekking tot het versnellen van de aanslagregeling voort te zetten. De memorie van toelichting gaat niet in op de resultaten van de proef. De stap van 3 miljoen definitieve aanslagen vóór 1 juli 2013 naar het voorgestelde regime (11 miljoen definitieve aanslagen vóór 1 juli) wordt gezet zonder dat duidelijk is wat de uitkomst van de proef zal zijn. Die uitkomst is des te meer van belang omdat het voorstel niet leidt tot een «definitieve afwikkeling» (een «definitieve» aanslag) en daarmee ook niet tot meer duidelijkheid voor belastingplichtige over het karakter van die aanslag.*

<sup>16</sup> Dat wil zeggen een feit dat de inspecteur niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn bij het vaststellen van de definitieve aanslag (tenzij sprake is van kwade trouw van belastingplichtige).

<sup>17</sup> Paragraaf 5.2 van de memorie van toelichting.

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting een duidelijke probleemanalyse op te nemen, de noodzaak van de voorgestelde systeemwijzigingen dragend te motiveren en het wetsvoorstel zo nodig aan te passen.*

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

### *a. Doelstelling*

*Het voorstel kent als doelstellingen: het scheppen van een ruimer en sterk vereenvoudigd kader voor het doorgeven van wijzigingen zowel na de aangifte als naar aanleiding van de aanslag<sup>18</sup>, alsmede het beperken van de bezwaarprocedure tot die gevallen waarin een echt geschil bestaat en daarbij bewerkstelligen dat de bezwaarprocedure op het geëigende moment openstaat.<sup>19</sup>*

### *b. Huidige situatie*

#### *Herzieningsregeling*

*De herzieningsregeling betreft uitsluitend voorlopige (of nadere voorlopige) aanslagen. Tegen een (nadere) voorlopige aanslag kan geen bezwaar worden gemaakt.<sup>20</sup> Herziening van een (nadere) voorlopige aanslag is wel mogelijk.<sup>21</sup> Indien de inspecteur weigert de (nadere) voorlopige aanslag te herzien, beslist de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking.<sup>22</sup>*

#### *Ambtshalve vermindering*

*Ambtshalve vermindering speelt pas nadat op een (nadere) voorlopige aanslag een definitieve aanslag is gevolgd.<sup>23</sup> Ambtshalve vermindering ziet dus uitsluitend op definitieve aanslagen. Ambtshalve vermindering is eerst aan de orde indien de belastingplichtige de bezwaartermijnen tegen de definitieve aanslag heeft laten verlopen en vervolgens ontdekt dat hij bij de aangifte een vergissing heeft gemaakt en deze alsnog wil herstellen.<sup>24</sup> De ambtshalve vermindering vindt onder voorwaarden plaats.<sup>25</sup> Een belangrijke voorwaarde is dat er geen vijf jaar mag zijn verlopen na het einde van het kalenderjaar waarop de aanslag betrekking heeft (i.c. dezelfde termijn als de thans geldende navorderingstermijn van de Belastingdienst)<sup>26</sup>. Indien een verzoek om ambtshalve vermindering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.<sup>27</sup> Het bezwaar en beroep tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering is beperkt in die zin dat niet de gehele aanslag aan de orde kan worden gesteld, maar uitsluitend de vraag of ambtshalve vermindering van die aanslag terecht is geweigerd.*

<sup>18</sup> Paragraaf 1.1, tweede tekstblok, vijfde volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>19</sup> Laatste volzin van het tweede tekstblok boven paragraaf 1.2 van de memorie van toelichting.

<sup>20</sup> Artikel 9.5, derde lid, van de Wet IB 2001.

<sup>21</sup> Artikel 9.5, eerste lid, van de Wet IB 2001.

<sup>22</sup> Artikel 9.5, tweede lid, van de Wet IB 2001.

<sup>23</sup> Artikelen 65 van de AWR en 9.6 van de Wet IB 2001.

<sup>24</sup> Hetgeen heel vaak voorkomt bij het invullen van de aangifte van het volgende jaar.

<sup>25</sup> Artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

<sup>26</sup> Navordering door de inspecteur (zie adviesopmerking 2.3 hierna) kan ook uitsluitend plaatsvinden in de periode nadat een definitieve aanslag is vastgesteld. De tegenhanger van de navordering is de ambtshalve vermindering (ook wel negatieve navordering genoemd).

<sup>27</sup> Artikel 9.6, derde lid, van de Wet IB 2001.



### c. Voorstel

#### *Herzieningsregeling*

*De herzieningsregeling voor (nadere) voorlopige aanslagen wordt doorgetrokken naar definitieve aanslagen. In het voorgestelde systeem kunnen belastingplichtigen geen bezwaar maken tegen de definitieve aanslag, wat thans wel mogelijk is, maar moeten zij binnen 18 maanden na indiening van de aangifte (de herzieningstermijn) om herziening verzoeken. Formeel is het verzoek om herziening geen bezwaarschrift. Pas indien de inspecteur een verzoek om herziening afwijst, neemt de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking. Vervolgens kan tegen deze beslissing in bezwaar en beroep worden gegaan. Voor de inspecteur is sprake van een definitieve aanslag, behoudens navordering (zie adviesopmerking 2.3 hierna): een definitieve aanslag kan niet worden herzien op initiatief van de inspecteur.*

#### *Ambtshalve vermindering*

*De regeling van de ambtshalve verminderingen wordt op één punt aangescherpt. De ambtshalve vermindering wordt beperkt tot die gevallen waarin belastingplichtigen redelijkerwijs de aanvullende informatie niet eerder konden verstrekken dan na afloop van de herzieningstermijn (nova-criterium). Indien de belastingplichtige geen «nova» vermeldt, kan de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering zonder nadere motivering afwijzen. Tegen die afwijzing is bezwaar en beroep mogelijk dat is beperkt tot de vraag of de ambtshalve vermindering van die aanslag terecht is geweigerd. Materieel wordt hier het «nieuwe feit» voor belastingplichtigen geïntroduceerd.*

### d. Kanttekeningen

*De Afdeling plaatst hier de volgende kanttekeningen bij.*

#### *Herzieningsregeling*

*Een belangrijke doelstelling van het wetsvoorstel is het terugdringen van het aantal bezwaarschriften (bezwaarprocedure beperken tot echte geschillen) en het scheppen van een vereenvoudigd kader voor het doorgeven van wijzigingen. Daarvoor wordt het fenomeen van de herziening van definitieve aanslagen geïntroduceerd. Ook hier rijst de vraag of het gaat om een verbetering ten opzichte van de bestaande situatie.*

*Volgens de toelichting zijn de opgedane ervaringen met de herziening van voorlopige aanslagen zonder meer positief.<sup>28</sup> Niet duidelijk is of dat zo is omdat de inspecteur in de praktijk zelden weigert een (nadere) voorlopige aanslag te herzien, omdat er toch nog een definitieve aanslag volgt. Positieve ervaringen met betrekking tot herziening van (nadere) voorlopige aanslagen rechtvaardigen daarmee op zich nog niet dat de herzieningsregeling ook van toepassing wordt op definitieve aanslagen.*

*Volgens de toelichting doet de mogelijkheid om te verzoeken om herziening niet af aan de aangifteverplichting van belastingplichtige.<sup>29</sup> De aangifte moet juist, volledig, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden gedaan, aldus de toelichting. In de toelichting wordt echter geen aandacht besteed aan de invloed van de mogelijkheid tot herziening op het aangiftegedrag van belastingplichtigen. De mogelijkheid tot herziening biedt een tweede kans om alsnog wijzigingen aan te brengen.*

<sup>28</sup> Paragraaf 2.3, eerste tekstblok, vijfde volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>29</sup> Toelichting op het voorgestelde artikel 22 van de AWR, tweede alinea, eerste volzin (artikel IV, onderdeel K, van het voorstel).

*Praktisch betekent deze werkwijze dat de definitieve aanslag voor de belastingplichtige in feite nog steeds een voorlopige aanslag is die pas na afloop van de herzieningstermijn (automatisch) definitief wordt. Dit zou tot erosie kunnen leiden van de wettelijke<sup>30</sup> norm dat de aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden ingevuld.*

*Verder merkt de Afdeling op dat uit de toelichting niet duidelijk is op te maken welke de precieze reikwijdte van de herzieningsprocedure is. Meer concreet is niet duidelijk of de inspecteur bij een verzoek om herziening interne compensatie<sup>31</sup> mag toepassen en of wijziging van de rechtspraak van de Hoge Raad gedurende de herzieningsperiode aanleiding kan zijn de definitieve aanslag te herzien.*

*In de toelichting wordt opgemerkt dat het bij bezwaarschriften in circa 90% van de gevallen niet om een geschil gaat maar om een wijziging waarover de belastingplichtige en de Belastingdienst het eens zijn.<sup>32</sup> In de toelichting wordt voorts opgemerkt dat het kabinet met de inzet van digitale communicatiemiddelen wil komen tot eenvoudigere, eenduidigere en informelere contacten tussen belastingplichtigen enerzijds en de Belastingdienst anderzijds.<sup>33</sup>*

*De Afdeling merkt op dat de toelichting niet inzichtelijk maakt waarom een eenvoudig briefje (of telefoontje dan wel mailtje) met bezwaren tegen een definitieve aanslag waar beide partijen het in de meeste gevallen over eens blijken te zijn, op dit moment zo veel problemen oproept dat er een bijzondere procedure voor in het leven moet worden geroepen. Met inzet, maar ook zonder inzet van digitale communicatiemiddelen zijn informele contacten mogelijk tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst die de bezwaarprocedure niet hoeven te belasten, zodat de bezwaarprocedure beperkt blijft tot echte geschillen. De vraag komt dan ook op of voor het zo veel mogelijk willen beperken van de bezwaarprocedure tot echte geschillen, de herziening bij definitieve aanslagen niet een te zwaar middel is. Dit geldt te meer nu de voorgestelde regeling spanning oplevert met de systematiek van de Algemene wet bestuursrecht. Daarbij wijst de Afdeling er op dat, zoals de toelichting ook vermeldt,<sup>34</sup> de regering streeft naar een informelere aanpak van de bezwaarschriftenprocedure. Uit de toelichting blijkt niet dat de bezwaarprocedure – uitgaande van de mogelijkheid om de toepassing ervan af te stemmen op het concrete geval – zo veel bezwaarlijker is dan de herzieningsregeling dat met de voorgestelde regeling van de systematiek van de Algemene wet bestuursrecht zou moeten worden afgeweken.*

#### *Ambtshalve vermindering*

*Het nova-criterium zal in de praktijk de nodige discussies en procedures opleveren, omdat niet altijd duidelijk zal zijn of het gaat om nova. Daarmee neemt de rechtszekerheid voor belastingplichtigen af ten opzichte van de huidige situatie.*

*De introductie van het nova-criterium betekent dan ook een verslechtering van de positie van belastingplichtige ten opzichte van de huidige situatie waarin het nova-criterium niet geldt, zeker indien de bij ministeriële regeling vast te stellen vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering zou worden teruggebracht tot de naar drie jaar teruggebrachte termijn voor*

<sup>30</sup> Artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van de AWR.

<sup>31</sup> Interne compensatie houdt in dat wanneer een belastingplichtige een bepaald punt bestrijdt, het de inspecteur vrijstaat andere elementen van de aanslag aan de orde te stellen en, gelet op die andere elementen, het standpunt in te nemen dat de aanslag, hoewel op het bestreden punt mogelijk onjuist, toch niet te hoog is vastgesteld.

<sup>32</sup> Paragraaf 2.2, derde tekstblok, tweede volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>33</sup> Paragraaf 1.1, eerste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>34</sup> Paragraaf 7.1 van de memorie van toelichting.

navordering. Het is daarbij opvallend dat het voorstel noch de toelichting duidelijkheid biedt over het al dan niet handhaven van de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering.

De toelichting vermeldt dat van belastingplichtigen wordt verwacht dat zij van de mogelijkheid van herziening gebruik maken en aanvullende informatie dus ook binnen de herzieningstermijn doorgeven. Om deze verwachting te onderstrepen, zo vervolgt de toelichting, is het gewenst om de voorwaarden voor ambtshalve vermindering aan te scherpen. Het is niet redelijk, zo wordt gesteld, dat een belastingplichtige die al tijdens de herzieningsperiode over aanvullende informatie beschikt, maar nalaat om deze dan door te geven, alsnog kan verzoeken om ambtshalve vermindering.<sup>35</sup> Aldus wordt voor de introductie van het nova-criterium volstaan met een beroep op de redelijkheid dat informatie al tijdens de herzieningsperiode had kunnen worden verstrekt. De Afdeling is van oordeel dat dit geen afdoende motivering is. Feitelijk dwingt het nova-criterium belastingplichtigen ertoe om zo veel mogelijk van de herziening gebruik te maken. Het vorenstaande klemt te meer omdat uit de toelichting noch anderszins blijkt dat de ambtshalve vermindering van definitieve aanslagen, met de daarbij geldende rechtsingang, thans niet naar behoren functioneert.

#### e. Conclusie

##### *Herziening*

De Afdeling plaatst vraagtekens bij de voorgestelde mogelijkheid van herziening van definitieve aanslagen. Zo is de precieze reikwijdte ervan niet duidelijk, is voorts niet duidelijk waarom de bezwaarprocedure zo veel bezwaarlijker is dan de herzieningsregeling, is er sprake van spanning met de systematiek van de Algemene wet bestuursrecht, en kan de wettelijke norm dat de aangifte duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden ingevuld, eroderen.

##### *Ambtshalve vermindering*

Ook bij de aanscherping van de ambtshalve vermindering via het nova-criterium plaatst de Afdeling vraagtekens. Het nova-criterium zal in de praktijk de nodige discussies opleveren met voor belastingplichtigen een vermindering van de rechtszekerheid. Voorts verslechtert de positie van de belastingplichtige ten opzichte van de huidige situatie, zeker bij een verkorting van de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering. Tot slot blijkt uit de toelichting noch anderszins dat de ambtshalve vermindering van definitieve aanslagen, met de daarbij geldende rechtsingang, thans niet naar behoren functioneert. Indien zou worden afgezien van herziening bij definitieve aanslagen, is ook geen nova-criterium noodzakelijk om te onderscheiden tussen herziening en ambtshalve vermindering.

De Afdeling meent op grond van het vorenstaande dat de onderhavige ingrijpende wijziging van het heffingssysteem een meer uitgebreide probleemanalyse behoeft, waarbij met name de noodzaak van de voorgestelde wijzigingen van het heffingssysteem een dragende motivering behoeft.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting een duidelijke probleemanalyse op te nemen, de noodzaak van de voorgestelde systeemwijzigingen dragend te motiveren en het wetsvoorstel zo nodig aan te passen.

<sup>35</sup> Toelichting op het voorgestelde artikel 65 van de AWR, tweede alinea, tweede volzin (artikel IV, onderdeel S, van het voorstel).

### 2.3. Uitbreiding navordering

#### a. Doelstelling

*Het voorstel kent als doelstelling: de bevoegdheden van de Belastingdienst verruimen voor degenen die hun fiscale verplichtingen onvoldoende nauw nemen.<sup>36</sup>*

#### b. Huidige situatie

*Een definitieve aanslag kan niet op initiatief van de inspecteur worden herzien. De inspecteur kan een definitieve aanslag gedurende de navorderingstermijn (vijf jaren na afloop van het belastingtijdvak<sup>37</sup>) in beginsel<sup>38</sup> alleen in gevallen van een nieuw feit<sup>39</sup> corrigeren door middel van een navorderingsaanslag. Voor voorwerpen van belasting die in het buitenland worden gehouden geldt een verlengde navorderingstermijn van twaalf jaren.<sup>40</sup>*

#### c. Voorstel

*Voor navordering blijft in beginsel een nieuw feit vereist. De bevoegdheid na te vorderen wordt beperkt tot drie jaar na ontvangst van de aangifte. Tegenover deze verkorting van de navorderingstermijn staat dat de inspecteur binnen de termijn van drie jaar ook de bevoegdheid tot navordering toekomt indien de belastingplichtige «wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven».<sup>41</sup> In zo'n geval is geen nieuw feit vereist. De bewijslast van de (redelijkerwijs) aanwezige wetenschap van de belastingplichtige rust op de inspecteur. Ook in deze situatie geldt een termijn van drie jaar na ontvangst van de aangifte.<sup>42</sup>*

*Voor belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, wordt de navorderingstermijn verlengd tot 12 jaar na de ontvangst van de aangifte. Daarbij geldt wel dat indien de inspecteur voldoende aanwijzingen heeft, de navorderingsaanslag binnen twee jaar moet worden vastgesteld (de voortvarendeheidseis).<sup>43</sup>*

#### d. Kanttekeningen

*De Afdeling plaatst hier de volgende kanttekeningen bij.*

*Het nieuwe feit bij navordering («wist of behoorde te weten»)  
Voorgesteld wordt het vereiste van het nieuwe feit bij navordering te doorbreken indien de belastingplichtige «wist of behoorde te weten» dat ten onrechte geen of te weinig belasting is betaald. Volgens de toelichting is dit een grondige herziening ten opzichte van de bestaande situatie. Doorslaggevend hierbij is dat de belastingplichtige niet beschermd hoeft te worden bij misslagen die hem bekend zijn of bekend zouden moeten zijn.*

<sup>36</sup> Paragraaf 1.1, tweede tekstblok, elfde volzin, en paragraaf 1.2, laatste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>37</sup> Artikel 16, derde lid, eerste volzin, van de AWR.

<sup>38</sup> Ingevolge artikel 16, tweede lid, van de AWR is in bepaalde situaties geen nieuw feit nodig.

<sup>39</sup> Artikel 16, eerste lid, tweede volzin, van de AWR.

<sup>40</sup> Artikel 16, vierde lid, van de AWR.

<sup>41</sup> Het in artikel IV, onderdeel F, opgenomen artikel 16, eerste lid, (nieuw), van de AWR.

<sup>42</sup> Het in artikel IV, onderdeel F, opgenomen artikel 16, tweede lid, (nieuw), van de AWR.

<sup>43</sup> Het in artikel IV, onderdeel F, opgenomen artikel 16, vierde lid, derde volzin, (nieuw), van de AWR.

*Onduidelijk is daarbij echter wat de precieze betekenis van het criterium «wist of behoorde te weten» zal zijn, waarmee ook onduidelijk is wat de praktische betekenis van het vereiste van een nieuw feit bij navordering nog zal zijn. Het criterium «wist of behoorde te weten» zal immers in de praktijk nader moeten worden ingevuld aan de hand van de relevante feitelijke omstandigheden van een geval.<sup>44</sup> Hoe ruimer dit criterium in de praktijk zal worden ingevuld, des te ruimer zal de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur zijn, en des te meer zal de praktische betekenis van het vereiste van het nieuwe feit worden ingeperkt.*

*Volgens de toelichting dienen de bevoegdheden van de belastingplichtige en de Belastingdienst in evenwicht te zijn. Om dit evenwicht te bereiken (1) krijgt de belastingplichtige de mogelijkheid om langere tijd en op eenvoudige wijze de inspecteur te verzoeken om aanvulling van de aanslag (herziening), (2) wordt voorzien in kortere aanslagtermijnen, (3) waartegenover dan een ruimere correctiebevoegdheid van de inspecteur staat (ook navorderen bij een belastingplichtige die «wist of behoorde te weten»),<sup>45</sup>*

*De Afdeling plaatst vraagtekens bij dit evenwicht tussen de ruimere correctiebevoegdheid van de inspecteur en de tegemoetkomingen voor de belastingplichtige, zoals genoemd onder (1) en (2). Zoals de Afdeling hiervoor (onder adviesopmerking 2.2) heeft toegelicht, staat tegenover die ruimere correctiebevoegdheid van de inspecteur via navordering, een verslechtering van de positie van de belastingplichtige wat betreft de ambtshalve vermindering na de herzieningsperiode (ambtshalve vermindering is dan alleen mogelijk indien aan het zogenoemde nova-criterium is voldaan, met daarnaast wellicht nog een kortere periode van ambtshalve vermindering). En zoals hiervoor (onder adviesopmerking 2.1) eveneens is opgemerkt, wordt de aanslagtermijn weliswaar verkort, maar verandert er praktisch niet zo veel.*

*Bovendien gaan het voorgestelde regime voor herziening van definitieve aanslagen en de verkorting van de aanslagtermijn op een later tijdstip in (1 januari 2015) dan de wijzigingen op het punt van de navordering (deze gaan «direct» in).<sup>46</sup> Weliswaar kunnen, zoals gesteld in de toelichting, goedwillende belastingplichtigen dan profiteren van de verkorte navorderingstermijn, maar daarbij wordt niet vermeld dat voor die goedwillende belastingplichtigen dan ook het nadelige criterium «wist of behoorde te weten» (eerder dan thans) reden kan zijn om na te vorderen.*

#### *Kwade trouw*

*De Afdeling merkt op dat uit de toelichting onvoldoende naar voren komt waarop de termijn van twaalf jaar is gebaseerd. Zo is niet duidelijk waarom niet wordt aangesloten bij bijvoorbeeld de voor administratieplichtigen geldende termijn van zeven jaar (of in bepaalde gevallen tien jaar) voor het bewaren van de administratie. Voorts is de twaalfjaars-termijn fors langer dan de termijn van drie jaar voor belastingplichtigen die niet te kwader trouw zijn. De Afdeling meent dat zo'n groot verschil in navorderingstermijn een gedegen motivering behoeft, omdat het onderscheid te kwader trouw en niet te kwader trouw in de praktijk niet altijd even eenvoudig zal zijn vast te stellen.*

<sup>44</sup> Toelichting op het voorgestelde artikel 16 van de AWR, vijfde alinea, eerste en tweede volzin (artikel IV, onderdeel F, van het voorstel).

<sup>45</sup> Toelichting op het voorgestelde artikel 16 van de AWR, vierde alinea, laatste vier volzinnen (artikel IV, onderdeel F, van het voorstel).

<sup>46</sup> Paragraaf 8, eerste en tweede volzin, van de memorie van toelichting.

#### e. Conclusie

*De Afdeling plaatst enkele vraagtekens bij het criterium «wist of behoorde te weten» als reden voor navordering door de Belastingdienst. De toelichting spreekt van een grondige herziening ten opzichte van de bestaande situatie, waarbij doorslaggevend is dat belastingplichtigen niet beschermd hoeven te worden bij misslagen die hen bekend zijn of zouden moeten zijn. Daarbij is niet duidelijk wat de precieze betekenis is van het criterium «wist of behoorde te weten», waarmee ook niet duidelijk is wat de praktische betekenis van het vereiste van een nieuw feit bij navordering nog zal zijn. Voorts plaatst de Afdeling vraagtekens bij het gepresenteerde evenwicht tussen de ruimere correctiebevoegdheid van de inspecteur en de daartegenover staande tegemoetkomingen voor belastingplichtigen. Ten slotte plaatst de Afdeling enkele kanttekeningen bij het grote verschil in duur tussen de navorderingstermijn voor goedwillenden (drie jaar) en die voor kwaadwillenden (twaalf jaar).*

*De Afdeling realiseert zich dat een individuele controle van aangiften praktisch niet mogelijk is indien miljoenen aangiften moeten worden verwerkt, en dat hierin aanleiding kan worden gevonden om het vereiste van het nieuwe feit bij navordering aan deze situatie aan te passen, zoals met het voorgestelde criterium «wist of behoorde te weten» wordt gedaan. Hierbij vereist deze aanpassing een zorgvuldige afweging, omdat navordering bij uitstek een regeling is die zich bevindt op het snijvlak van enerzijds de rechtsbescherming van de belastingplichtige en anderzijds het belang van een juiste vaststelling van de materiële belastingschuld (waar vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid ook alle andere belastingplichtigen belang bij hebben).*

*Bij deze zorgvuldige afweging is naar het oordeel van de Afdeling het voorziene toekomstbeeld van zowel het materiële belastingrecht als, daarmee direct samenhangend, het onderhavige formele belastingrecht, van groot belang (zie daarover hetgeen de Afdeling heeft opgemerkt bij adviesopmerking 1). Er dient een goed evenwicht te bestaan tussen datgene wat wordt nagestreefd met de materiële belastingwetgeving enerzijds en de wijze van heffing anderzijds. Daarbij kan het niet zo zijn dat louter de wens tot automatisering bepalend wordt voor de inhoud van het materiële belastingrecht.*

*De Afdeling meent op grond van het vorenstaande dat ook deze voorgestelde ingrijpende wijziging van het heffingssysteem een meer uitgebreide probleemanalyse behoeft, waarbij met name aandacht moet worden besteed aan de uitvoeringsproblemen waarmee de Belastingdienst thans en in de toekomst wordt geconfronteerd en aan de vraag of de thans voorgestelde wijzigingen van het heffingssysteem voor die problemen een oplossing bieden.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting een duidelijke probleemanalyse op te nemen, de noodzaak van de voorgestelde systeemwijzigingen dragend te motiveren en het wetsvoorstel zo nodig aan te passen.*

#### 2. Doelstellingen van het voorstel en realisatie ervan

Het voorstel voor een nieuw heffingssysteem beoogt meer rechtszekerheid aan goedwillenden te bieden, in een eenvoudige en eenduidige procedure voor het doorgeven van informatie te voorzien en een hardere aanpak van kwaadwillenden te bewerkstelligen. Voor de Belastingdienst draagt het nieuwe heffingssysteem bij aan een actuele, efficiënte en

soepele uitvoering van de massale processen. Het kabinet zet de doelstellingen gaarne in het juiste verband.

### *2.1. Verminderen nihil-aanslagen*

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

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

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

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

Het kabinet meent dat het belastingrecht in een aantal opzichten verschilt van het bestuursrecht in het algemeen. Deze verschillen gaan verder dan het ontbreken van derde-belanghebbenden en van discretionaire beslissingsbevoegdheid bij de inspecteur. De Afdeling noemt zelf de massaliteit van het proces en haalt aan dat slechts bij een relatief klein percentage, circa 10%, van de huidige bezwaarschriften sprake is van een geschil. Het meest cruciale verschil is wellicht dat met het vaststellen van de belastingschuld langere tijd gemoeid is. In ieder geval lopende het

belastingtijdvak – voor de inkomstenbelasting een kalenderjaar – is de voor de heffing relevante informatie nog incompleet en onzeker. Pas gaandeweg komt die informatie vast te staan. Het belastingrecht moet voorzien in een procedure die bij deze «eigenaardigheden» aansluit.

Het kabinet roept in herinnering dat tot 2010 een belastingplichtige uitsluitend binnen 6 weken na de voorlopige aanslag inkomstenbelasting wijzigingen kon doorgeven door bezwaar te maken. Als er zich na deze periode wijzigingen voordeden, was de belastingplichtige weliswaar gehouden deze te melden, maar het was aan de inspecteur om al dan niet iets met de melding te doen. Zoals de Afdeling terecht opmerkt was deze melding immers zelfs geen verzoek om ambtshalve vermindering. De invoering van herziening bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting heeft deze situatie radicaal veranderd en naar de mening van het kabinet voor belastingplichtigen aanzienlijk verbeterd. Sinds 2010 is de melding een verzoek om herziening en moet de inspecteur daarop beslissen, waarbij de belastingplichtige bij afwijzing rechtsmiddelen tot zijn beschikking staan. De Belastingdienst betracht in de uitvoering de grootst mogelijke zorgvuldigheid. Het kabinet kan de suggestie van de Afdeling dat de inspecteur verzoeken om herziening van een voorlopige aanslag toewijst omdat de aanslag nog volgt, derhalve ook niet plaatsen.

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

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

Het kabinet is het verder met de Afdeling eens dat het invoeren van het nova-criterium bij ambtshalve vermindering belastingplichtigen dwingt tot veel mogelijk – of eigenlijk: waar mogelijk – van herziening gebruik te maken. Dit is ook de bedoeling. Het kabinet stelt het nova-criterium, dat overigens ontleend is aan de Algemene wet bestuursrecht, niet voor



omdat de ambtshalve vermindering nu al dan niet naar behoren functioneert, maar omdat ook van belastingplichtige mag worden verwacht dat hij bijdraagt aan een snellere definitieve vaststelling van de belasting-schuld.

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

### *2.3. Uitbreiding navordering*

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

Voor wat betreft de navorderingsvoorwaarden wijst het kabinet erop dat het criterium «wist of behoorde te weten» niet nieuw is. Artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR kent sinds 2010 de bevoegdheid tot navordering bij een redelijkerwijs kenbare fout. Het voornaamste verschil met wist of behoren te weten is dat bij dit criterium geen fout vereist is. Bovendien is sinds het arrest van de Hoge Raad van 7 december 2007, LJN BA9393, van verscheidene kanten voor invoering van dit criterium gepleit.<sup>47</sup> Kern van het criterium is dat navordering mogelijk moet zijn bij belastingplichtigen die wisten of behoorden te weten dat de aanslag onjuist, dat wil zeggen: te laag, is vastgesteld of dat een aanslag ten onrechte achterwege is gebleven. Deze belastingplichtigen hebben geen te rechtvaardigen vertrouwen dat met de aanslagregeling de belasting-heffing is afgewikkeld. Zij behoren niet beschermd te worden ten koste van belastingplichtigen bij wie de aanslag en de belastingschuld wel overeenstemmen. Overigens kunnen deze belastingplichtigen navordering vermijden door tijdig een verzoek om herziening van de aanslag te doen.

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

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

<sup>47</sup> Zie bijvoorbeeld WFR 2008/825, FED 2010/82 en de Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 225

onderscheid tussen kwade trouw en geen kwade trouw lijkt het kabinet voldoende duidelijk.

### 3. Ambtshalve vermindering

*De Afdeling plaatst enkele kanttekeningen bij de vormgeving van de voorgestelde wijzigingen van de ambtshalve vermindering.*

#### a. Samenhang met basisregistratie inkomen

*De bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen van een aanslag inkomstenbelasting zijn thans opgenomen in artikel 9.6 van de Wet IB 2001. Eén van deze regels is dat bij een geheel of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering, de inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Op dit punt is met ingang van 1 januari 2010 de regeling gelijk aan die bij de ambtshalve vermindering van een onjuist inkomensgegeven bij de basisregistratie inkomen.<sup>48</sup> Ingevolge het onderhavige voorstel vervalt genoemd artikel 9.6 van de Wet IB 2001.<sup>49</sup> Daarvoor in de plaats komt de ambtshalve vermindering van het voorgestelde artikel 65, tweede lid, (nieuw), van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), met als nieuw element het eerdergenoemde nova-criterium.<sup>50</sup> Daarmee gaan de regels voor ambtshalve vermindering opnieuw verschillen van die van de basisregistratie inkomen. De Afdeling merkt op dat de toelichting op het voorstel niet op dit verschil ingaat.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op dit verschil in regels in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### b. Formulering grondslag ministeriële regeling

*Bij ministeriële regeling «kunnen regels worden gesteld» met betrekking tot de voorgestelde ambtshalve vermindering, welke regels zullen worden ontleend aan het huidige artikel 45aa, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.<sup>51</sup> Genoemd artikel 45aa is gebaseerd op artikel 9.6, tweede lid, van de Wet IB 2001, welk lid echter de formulering «bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen» kent. Het komt de Afdeling voor dat deze laatste formulering ook zou dienen te worden gebruikt bij de voorgestelde ambtshalve vermindering.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

### 3. Ambtshalve vermindering

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

### 4. Heffing van vennootschapsbelasting

*De memorie van toelichting vermeldt dat de voorgestelde wijzigingen van het heffingssysteem niet gaan gelden voor de heffing van vennootschapsbelasting.<sup>52</sup>*

<sup>48</sup> Artikel 21k van de AWR.

<sup>49</sup> Artikel 6.2 van de Wet IB 2001 is opgenomen in afdeling 9.2 van de Wet IB 2001. Deze afdeling 9.2 vervalt ingevolge artikel I, onderdeel B, van het voorstel.

<sup>50</sup> Artikel IV, onderdeel S, tweede lid, van het voorstel.

<sup>51</sup> Het in artikel IV, onderdeel S, eerste lid, opgenomen artikel 65, eerste lid, derde volzin, (nieuw), van de AWR en de laatste alinea van de toelichting op deze volzin.

<sup>52</sup> Paragraaf 7.2 van de memorie van toelichting.

*De Afdeling merkt op dat de voorgestelde wijzigingen van de artikelen die in hoofdstuk III van de AWR (Heffing van belasting bij wege van aanslag) zijn opgenomen (welke artikelen dus ook gelden voor de heffing van vennootschapsbelasting) een dergelijke uitzondering voor de heffing van vennootschapsbelasting niet kennen. Zo geldt bijvoorbeeld de voorgestelde verkorting van de aanslagtermijn tot 15 maanden<sup>53</sup> voor alle aanslagbelastingen, dus ook voor de heffing van vennootschapsbelasting.*

*De Afdeling adviseert op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### *4. Heffing van vennootschapsbelasting*

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

#### *5. Navordering bij massale verstoringen*

*De inspecteur krijgt een navorderingsbevoegdheid om onjuiste aanslagen als gevolg van massale verstoringen en fouten in de systemen van gegevensverwerking te corrigeren.<sup>54</sup> De Afdeling plaatst hier twee kanttekeningen bij.*

##### *a. Massale verstoringen*

*Het algemeen deel van de memorie van toelichting spreekt van navordering bij «massale» verstoringen.<sup>55</sup> De artikelsgewijze toelichting spreekt in dit verband van het «massaal» vaststellen van onjuiste aanslagen.<sup>56</sup> De Afdeling merkt op dat in de voorgestelde wettekst het massale karakter van de verstoring niet tot uitdrukking is gebracht, nu het daarin gaat om een fout of verstoring waardoor «meerdere aanslagen onjuist worden vastgesteld».*

*De Afdeling adviseert het massale karakter van de verstoring in de wettekst tot uitdrukking te brengen.*

##### *b. Termijn navorderingsbevoegdheid*

*Het algemeen deel van de memorie van toelichting stelt dat de termijn voor onderhavige navorderingsbevoegdheid 1 jaar bedraagt.<sup>57</sup> De voorgestelde wettekst gaat daarentegen uit van «6 maanden na de dagtekening van de aanslag».<sup>58</sup> De Afdeling merkt op dat daarmee het algemeen deel van de memorie van toelichting en de voorgestelde wettekst niet op elkaar aansluiten.*

*De Afdeling adviseert wettekst en toelichting met elkaar in overeenstemming te brengen.*

<sup>53</sup> Het in artikel IV, onderdeel D, opgenomen artikel 11, derde lid, (nieuw), van de AWR.

<sup>54</sup> Het in artikel IV, onderdeel G, opgenomen artikel 17 (nieuw) van de AWR.

<sup>55</sup> Paragraaf 2.4, laatste tekstblok, derde volzin, en de titel van paragraaf 4.3 van de memorie van toelichting.

<sup>56</sup> Toelichting op artikel IV, onderdeel G, eerste alinea, derde volzin.

<sup>57</sup> Paragraaf 4.3, laatste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>58</sup> Het in artikel IV, onderdeel G, opgenomen artikel 17, tweede lid, (nieuw), van de AWR.

## 5. Navordering bij massale verstoringen

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

## 6. Onmiddellijke werking

*De Afdeling plaatst twee kanttekeningen bij de inwerkingtreding van het voorstel.*

### a. Navorderingstermijn van 12 jaar

*De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt thans door het verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belasting-schuld is ontstaan.<sup>59</sup> Voor in het buitenland aangehouden bestanddelen geldt een verlengde navorderingstermijn van 12 jaar.<sup>60</sup> Het voorstel breidt deze verlengde navorderingstermijn uit naar alle belastingplichtigen die te kwader trouw zijn.<sup>61</sup> Deze uitbreiding naar 12 jaar voor alle belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, treedt onmiddellijk in werking.<sup>62</sup> De Afdeling merkt op dat dit impliceert dat diegenen voor wie op het moment van inwerkingtreding de huidige vijfjaarstermijn voor navordering op grond van het vereiste van een nieuw feit al is verlopen (hetgeen ook geldt indien zij te kwader trouw zouden zijn), nu alsnog kunnen worden geconfronteerd met een verlenging (van maximaal 7 jaar) van die navorderingstermijn. Verweer tegen een veronderstelling van kwade wil is daarbij niet meer mogelijk indien de wettelijke termijn van zeven jaar (of in bepaalde gevallen tien jaar) voor het bewaren van de administratie inmiddels is verstreken en de administratie op basis daarvan is vernietigd. Er is niet voorzien in overgangsrecht op dit punt. De memorie van toelichting gaat niet op deze situatie in.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan.*

### b. Navorderingstermijn van 3 jaar

*Zoals onder a hiervoor is aangegeven, vervalt thans de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag door het verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Het voorstel beperkt de bevoegdheid om na te vorderen tot drie jaar na ontvangst van de aangifte. Tegenover deze verkorting van de navorderingstermijn staat dat de inspecteur binnen de termijn van drie jaar de bevoegdheid tot navordering toekomt indien de belastingplichtige «wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven».<sup>63</sup> De verkorting van de navorderingstermijn en de wijziging van de navorderingsbevoegdheid, treden onmiddellijk in werking.<sup>64</sup> De Afdeling merkt op dat, nu het voorstel niet voorziet in overgangsrecht, een belastingplichtige voor wie op het moment van inwerkingtreding de huidige navorderingstermijn nog niet is geëindigd, kan worden getroffen door het nieuwe criterium «wist of behoorde te weten». De memorie van toelichting gaat niet op deze situatie in.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan.*

<sup>59</sup> Artikel 16, derde lid, eerste volzin, van de AWR.

<sup>60</sup> Artikel 16, vierde lid, van de AWR.

<sup>61</sup> Het in artikel IV, onderdeel F, opgenomen artikel 16, derde en vierde lid, (nieuw), van de AWR.

<sup>62</sup> Artikel VII en paragraaf 8, tweede volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>63</sup> Het in artikel IV, onderdeel F, opgenomen artikel 16, eerste lid, (nieuw), van de AWR.

<sup>64</sup> Artikel VII en paragraaf 8, tweede volzin, van de memorie van toelichting.

## 6. Onmiddellijke werking

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

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

Het kabinet benadrukt dat de navorderingstermijn van 12 jaar geldt bij kwade trouw. Het gaat om belastingplichtigen die opzettelijk de inspecteur onjuiste informatie verstrekken of juiste informatie onthouden. Zij worden dan ook niet door navordering «overvallen». Los daarvan ziet het kabinet niet in dat het verschil tussen de termijnen van de bewaarplicht en voor navordering het verweer tegen een navorderingsaanslag onmogelijk zou maken. Bij navordering rust de bewijslast op de inspecteur. Het ontbreken van de administratie na de bewaartermijn zal dan ook in de eerste plaats gevolg kunnen hebben voor de bewijspositie van de inspecteur. Daarnaast geldt in het belastingrecht de vrije bewijsleer. De belastingplichtige kan zich derhalve met meerdere middelen en in ieder geval met veel meer dan de administratie verweren tegen een navorderingsaanslag. Bovendien schrijft de wet uitsluitend een termijn voor waarbinnen de administratie bewaard *moet* worden. Het staat een ieder – administratieplichtig of niet – vrij om naar zijn mening voor de belastingheffing relevante stukken gedurende een langere periode te bewaren.

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

## 7. Redactionele kanttekeningen

*Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.*

### *7. Redactionele kanttekeningen*

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

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

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De waarnemend vicepresident van de Raad van State,  
J.H.B. van der Meer*

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

De Staatssecretaris van Financiën  
F.H. Weekers

**Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.13.0061/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.**

- Nu ingevolge artikel IV, onderdeel C, eerste lid, artikel 8, tweede lid, onderdeel b, van de AWR vervalt, kan ook het daarmee samenhangende artikel 8, zesde lid, van de AWR vervallen. In genoemd onderdeel C voorzien in het vervallen van dat zesde lid.
- In het in artikel IV, onderdeel K, opgenomen artikel 22d (nieuw), van de AWR «het tijdstip als waarop» vervangen door «het tijdstip waarop».
- In de ingevolge artikel IV, onderdeel S, eerste lid, aan artikel 65, eerste lid, van de AWR toe te voegen derde volzin de woorden «ministeriele» en «regels gesteld worden» vervangen door «ministeriële» respectievelijk «regels worden gesteld».