



## Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst – Eenvoudiger wordt het in ieder geval niet!

Op 2 september 2013 is het Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst bij de Tweede Kamer ingediend.<sup>1</sup> Het doel van het wetsvoorstel is om het vaststellen van de formele belastingenschuld eenvoudiger en sneller te laten verlopen. Het bevat een aantal belangrijke wijzigingen in het heffingssysteem voor aanslagbelastingen die daarom ook van belang is voor de schenk- en erfbelasting.<sup>2</sup> Het is de bedoeling om het nieuwe heffingssysteem in werking te laten treden voor (voorlopige) aanslagen die betrekking hebben op tijdstippen en tijdvakken na 1 januari 2016.<sup>3</sup> In deze bijdrage zullen de belangrijkste onderdelen van het wetsvoorstel voor de schenk- en erfbelasting worden behandeld en daar waar nodig van (kritisch) commentaar worden voorzien.<sup>4</sup>

### 1. Herziening van belastingaanslagen

Belastingplichtigen hebben (en houden) de verplichting om duidelijk, stellig en zonder voorbehoud aangifte te doen. In het wetsvoorstel wordt het mogelijk gemaakt om, na het indienen van de aangifte, aanvullingen op de ingediende aangifte (de herziening van de belastingaangifte) door te geven aan de fiscus. Hiermee wordt verder geborduurd op de herzieningsmethodiek zoals deze thans geldt voor de voorlopige aanslagen inkomsten- en vennootschapsbelasting.<sup>5</sup> Deze aanvullingen worden meegenomen in de op te leggen aanslag of er wordt

een nieuwe aanslag opgelegd. Tot 18 maanden nadat de oorspronkelijke aangifte is ingediend kunnen wijzigingen worden doorgegeven.

De Belastingdienst dient in beginsel binnen 8 weken een beslissing te nemen op het herzieningsverzoek; ingeval de inspecteur redelijkerwijs meer tijd nodig heeft deelt hij dat tijdig mee en noemt een nieuwe termijn waarbinnen hij een beslissing neemt.<sup>6</sup> Ingeval de inspecteur het herzieningsverzoek geheel of gedeeltelijk afwijst, zal hij dit doen bij voor bezwaar vatbare beschikking. Zonder herzieningsverzoek is het derhalve niet meer mogelijk om bezwaar te

1. Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, 2 september 2013, *Kamerstukken* 2013/14, nr. 33 714, V-N 2013/41.
2. In de memorie van toelichting is aangekondigd dat voor de vennootschapsbelasting een afzonderlijk wetsvoorstel zal worden ingediend waarin het heffingssysteem voor de vennootschapsbelasting wordt geregeld.
3. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 714, nr. 3, onderdeel 8. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de invoering van de mogelijkheid van herziening een omvangrijke operatie is. Naast aanpassingen in de automatisering vergt een verantwoorde invoering van de herziening bij aanslagen dat bestaande voorraden afdoende zijn weggewerkt.
4. In deze bijdrage zal niet worden ingegaan op de wijzigingen in het elektronisch berichtenverkeer; de Invorderingswet en de AWIR.
5. Vide art. 9.5, eerste lid, IB 2001 en art. 27, eerste lid, Wet VPB 1969.
6. Vide art. 4:13 Awb en art. 4:14 Awb.

maken.<sup>7</sup> Tegen samenhangende beschikkingen (o.a. bestuurlijke boete en belastingrente) kan echter wel weer direct bezwaar worden gemaakt.<sup>8</sup>

De doelstelling van het kabinet is om soepel en eigentijds te communiceren met de Belastingdienst, met zo min mogelijk formele beletsels. Wordt een toegekend herzieningsverzoek vergeleken met een toegekend bezwaarschrift, dan verandert er voor de belastingplichtige echter nauwelijks iets. De inhoud van het (schriftelijk) bezwaarschrift zal immers niet wezenlijk verschillen van een (digitaal) herzieningsverzoek. Wordt het herzieningsverzoek afgewezen of is er een bestuurlijke boete in het geding, dan betekent dit voor de belastingplichtige wel meer werk en extra kosten voor het inschakelen van een adviseur aangezien er dan naast het herzieningsverzoek ook een bezwaarschrift zal moeten worden ingediend. Dit komt de rechtsbescherming en administratieve lastenverlichting niet ten goede.<sup>9</sup> Het simpelweg mogelijk maken van het indienen van een digitaal bezwaarschrift zou naar mijn mening veel effectiever zijn.

## 2. Aanslagtermijnen

De schenk- en erfbelasting wordt bij wege van aanslag geheven. De Belastingdienst heeft nu een termijn van 3 jaar na het ontstaan van de materiële belastingschuld voor het opleggen van een aanslag. In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om de aanslagtermijn te verkorten tot uiterlijk 15 maanden na ontvangst van de aangifte. Opvallend is dat in de memorie van toelichting wordt aangegeven dat de inspecteur de definitieve aanslag in beginsel binnen 3 maanden oplegt (hoofregel) tenzij de aangifte een nadere beoordeling vergt, of de belastingschuld om een andere reden nog niet definitief kan worden vastgesteld (uitzondering). In dat geval ontvangt de belastingplichtige een bericht of een voorlopige aanslag van de inspecteur en wordt uiterlijk 15 maanden na het indienen van de aangifte een definitieve aanslag opgelegd.<sup>10</sup> Het is dan opmerkelijk dat in het voorstelde art. 11 AWR alleen de uitzonderingsregel in de wet wordt opgenomen.

In het voorgestelde art. 12 AWR wordt een drietal uitzonderingen genoemd waardoor de termijn van 15 maanden kan worden opgeschort. Hiervan is sprake ingeval:

- de belastingplichtige schriftelijk met opschorting heeft ingestemd;
- de belastingplichtige op grond van art. 47 AWR door de inspecteur is gevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voor raadpleging ter beschikking te stellen; of
- aan de belastingplichtige is medegedeeld dat voor het vaststellen van de aanslag redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd.

De opschorting van de termijn van 15 maanden duurt, ingeval vragen worden gesteld door de inspecteur, maximaal 6 maanden. Hiermee wordt onaantvaardbare vertraging voorkomen. Ingeval de vragen naar de mening van de inspecteur onvoldoende zijn beantwoord, kan hij immers altijd nog een informatiebeschikking nemen zoals bedoeld in art. 52a AWR.

Het zou de rechtszekerheid vergroten om, ook in het geval dat vragen aan het buitenland worden gesteld, een maximale termijn in de wet op te nemen. Hierbij zou bijvoorbeeld voor informatieverzoeken binnen de EU aansluiting kunnen worden gezocht bij de termijn van 6 maanden van de Europese bijstandsrichtlijn.<sup>11</sup>

## 3. Navordering

Op het gebied van de navordering zal het nodige veranderen. De huidige navorderingstermijn zal worden verkort van 5 jaar na afloop van het belastingtijdvak tot 3 jaar na de ontvangst van de aangifte, mits de aangifte te goeder trouw is gedaan.<sup>12</sup>

Het vereiste van een nieuw feit blijft formeel bestaan. Een nieuw feit is niet nodig in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Hiermee is feitelijk de per 1 januari 2010 ingevoerde mogelijkheid om na te vorderen zonder nieuw feit

7. Met de voorgestelde wijziging van art. 26 AWR wordt geregeld dat aanslagen niet meer rechtstreeks voor bezwaar en beroep vatbaar zijn. Dit komt overeen met de huidige regeling voor de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

8. In het voorgestelde art. 24a AWR is een uitgebreide vangnetbepaling opgenomen om te voorkomen dat belastingplichtigen hun rechten verspelen.

9. De VHMF stelt dat 90% van de bezwaren herzieningen worden, dus de omvang van het werk blijft voor de fiscus hetzelfde (voordracht drs. H.A.A.M. Rutten, voorzitter VHMF, op 30 september 2013 voor de Vereniging voor Belastingwetenschap, inzake het Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst).

10. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 714, nr. 3, onderdeel 3.1.

11. Richtlijn 2011/16/EU, 15 februari 2011, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG. In Nederland geïmplementeerd in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Voor derde landen zou een afwijkende regeling getroffen kunnen worden.

12. Deze termijn kan worden verlengd ingeval wordt voldaan aan de voorwaarden zoals bedoeld in het nieuwe art. 12 AWR (vide onderdeel 2).

ingeval sprake is van een redelijkerwijs kenbare fout nog verder uitgebreid.<sup>13 14</sup>

De kennis van de gemachtigde, zoals bijvoorbeeld een notaris die de aangifte erfbelasting verzorgt, wordt aan de belastingplichtige toegerekend. De bewijslast dat sprake is van een nieuw feit of een voor de belastingplichtige kenbare misslag ligt evenwel volledig bij de inspecteur.

### 3.1. Verlenging navorderingstermijn bij kwade trouw

In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om de navorderingsaanslag bij kwade trouw vast te stellen op 12 jaar na de ontvangst van de belastingaangifte.<sup>15</sup> Van kwade trouw is sprake ingeval opzettelijk onjuiste informatie is verstrekt dan wel opzettelijk juiste informatie is onthouden.

Deze lange termijn geeft de inspecteur de mogelijkheid om kwaadwillenden op te sporen. Het is overigens onduidelijk hoeveel extra belastingopbrengsten dit zal genereren. De inspecteur moet echter wel voortvarend handelen en uiterlijk binnen 2 jaar nadat hij voldoende aanwijzingen heeft ontvangen een navorderingsaanslag opleggen. Het is de verwachting dat de Tweede Kamer bij de behandeling van het wetsvoorstel kritische vragen zal stellen over deze tweejaarstermijn, zeker nu de Hoge Raad recentelijk heeft aangegeven dat een onverklaarbare vertraging van 6 maanden al onacceptabel is.<sup>16</sup>

Kwade trouw van de gemachtigde dient te worden toegerekend aan de belastingplichtige voor de toepassing van art. 16 AWR. Heeft bijvoorbeeld een notaris doelbewust een onjuiste aangifte erfbelasting ingediend, dan blijft het mogelijk om bij de erfgenamen na te vorderen.<sup>17</sup>

### 3.2. Verlengde navorderingstermijn Successiewet 1956

In het wetsvoorstel wordt met betrekking tot de navorderingstermijn geen onderscheid meer gemaakt tussen binnenland- en buitensituaties. Wel wordt expliciet een onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen die te goeder trouw (3 jaar) en te kwader trouw (12 jaar) zijn. In de memorie van toelichting wordt hierover opgemerkt dat het kabinet geen enkel mededogen heeft met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. Zij verdienen volgens het kabinet geen snelle rechtszekerheid omdat ze op onaanvaardbare wijze de schatkist benadelen.<sup>18</sup>

Met ingang van 1 januari 2012 is, ter bestrijding van de zogeheten 'Edelweissroute', art. 66, derde lid, SW 1956 ingevoerd waarin – kort gezegd – is bepaald dat de huidige twaalfjaarstermijn van art. 16, vierde lid, AWR niet van toepassing is ingeval geen of een onjuiste aangifte erfbelasting is gedaan over een bestanddeel dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Bij de Edelweissroute is simpelweg

sprake van belastingfraude die een onbeperkte navorderingstermijn zou rechtvaardigen.<sup>19</sup>

De onbeperkte navorderingstermijn voor de erfbelasting blijft echter in stand. Het zou naar mijn mening op de weg van het kabinet liggen om nader te motiveren waarom twee verschillende termijnen worden gehanteerd voor belastingfraude. Is het verzwijgen van buitenslands vermogen in de aangifte inkomstenbelasting dan principieel minder verwerpelijk dan datzelfde vermogen verzwijgen in een aangifte erfbelasting?<sup>20</sup> Het zou naar mijn mening nog beter zijn om de uitzonderingsbepaling van art. 66, derde lid, SW 1956 te laten vervallen. Vanuit de Tweede Kamer zou aangedrongen moeten worden om dit onderscheid (nogmaals) kritisch te bezien.

### 3.3. Overige navorderingsmogelijkheden

In het voorgestelde art. 17 AWR worden de navorderingsmogelijkheden verder uitgebreid ingeval sprake is van massale verstoringen of fouten in de systemen van de gegevensverwerking van de Belastingdienst waardoor massaal aanslagen onjuist worden opgelegd.<sup>21</sup> In dat geval kan binnen 6 maanden nadat de aanslag is opgelegd alsnog nagevorderd worden.

13. In het huidige art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR wordt bepaald dat navordering zonder nieuw feit mogelijk is ingeval een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of achterwege is gebleven als gevolg van een fout die de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Hiervan is in ieder geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% bedraagt van het volgens de Belastingwet verschuldigde bedrag.
14. Bij de huidige 'redelijkerwijs kenbare fout' gaat het erom dat de fout bij de belastingplichtige bekend is. Dit is een strengere toets dan de nieuwe toets of de belastingplichtige 'had moeten weten' dat sprake is van een onjuistheid. Vergelijk: A.J.C. Perdaems, Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden, MBB, nr. 11 november 2013, p. 330 e.v.
15. Deze termijn kan worden verlengd ingeval wordt voldaan aan de voorwaarden zoals bedoeld in het voorgestelde art. 12 AWR (vide onderdeel 2).
16. HR 27 september 2013, nr.12/00738, V-N 2013/48.5.
17. HR 23 januari 2009, nr. 07/10942, BNB 2009/80. De strafrechtelijke beginselen zijn hier, anders dan in HR 1 december 2006, nr. 40 369, BNB 2007/151, waar het de toerekening van opzet of grove schuld van de adviseur in de context van een boete betrof, niet van toepassing.
18. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 714, nr. 3, onderdeel 4.2.
19. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2011/12, 30 004, nr. 3, p. 17.
20. Er is zelfs iets te zeggen voor het omgekeerde: het verzwijgen van buitenslands vermogen in een aangifte erfbelasting is éénmalig, terwijl de keuze voor het niet opnemen van verzwegen buitenslands vermogen in een aangifte inkomstenbelasting jaarlijks terugkomt waardoor een belastingplichtige elk jaar opnieuw doelbewust kiest voor het onjuist doen van aangifte.
21. Dit geldt ook voor fouten of verstoringen in van derden afkomstige informatie.

Dit risico van verstoringen en fouten zou volgens het kabinet niet uitsluitend bij de Belastingdienst moeten komen te liggen. Hiermee gaat het kabinet echter wel volledig voorbij aan de vaste jurisprudentie van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft immers bepaald dat fouten die het gevolg zijn van een onjuiste gegevensverwerking, welke voortvloeien uit een bepaalde werkwijze waarvoor binnen de Belastingdienst is gekozen, voor rekening van de inspecteur dienen te blijven.<sup>22</sup> De navorderingsmogelijkheden worden ten gunste van de fiscus uitgebreid.

#### 4. Ambtshalve vermindering

De mogelijkheid tot ambtshalve vermindering van een belastingaanslag wordt beperkt tot de gevallen waarin aanvullende informatie redelijkerwijs niet eerder verstrekt kon worden dan na afloop van de herzieningstermijn (het zogenoemde nova-criterium). Dit is een aanzienlijke beperking van de huidige regeling van ambtshalve vermindering waarin ook zonder 'nieuw feit' tot vermindering wordt overgegaan.

Als 'rechtsbescherming' wordt voorgesteld om een afwijzing van het verzoek om ambtshalve vermindering voor bezwaar vatbaar te maken. De mogelijkheden van de rechter zijn uiteindelijk beperkt. Hij kan zich alleen uitlaten over de vraag of sprake is van een nieuw feit en niet over de hoogte van de opgelegde aanslag.

#### 5. Tijdelijke versoepeling inkeerregeling tot 1 juli 2014

In relatie met de hierboven genoemde aanscherping van het navorderingsbeleid heeft de Staatssecretaris van Financiën medegedeeld dat met ingang van 2 september 2013 tot 1 juli 2014 de zogeheten inkeerregeling verruimd zal worden toegepast: dat wil zeggen óók geen boete bij vrijwillige inkeer als er 2 jaar of meer na een opzettelijke onjuiste of onvolledige aangifte zijn verstreken. Van 1 juli 2014 tot 1 juli 2015 geldt de bestaande regeling weer waarin geen boete wordt opgelegd bij inkeer tot uiterlijk 2 jaar nadat de opzettelijk onjuiste of onvolledige aangifte is ingediend en een boete van in de regel 10% van het wettelijk maximum bij een latere vrijwillige inkeer. Vanaf 1 juli 2015 zal de inkeerregeling verder worden aangescherpt. De boete bij inkeer buiten de tweejaarstermijn wordt dan in beginsel 20% van het wettelijk maximum.<sup>23</sup>

#### 6. Tot slot

De (goedwillende) burger krijgt wat eerder zekerheid doordat de aanslagtermijn wordt verkort. De keerzijde is echter dat goedwillende belastingplichtigen meer werk en meer kosten zullen hebben ingeval een discussie ontstaat met de fiscus. De belastingplichtige dient eerst een herzieningsverzoek in te dienen en daarna bezwaar te maken. Hierdoor duurt het voor de belastingplichtige juist weer langer totdat hij zekerheid krijgt. Het huidige

wetsvoorstel maakt het voor de belastingplichtige voorsnóg niet eenvoudiger.

Daarnaast wordt in de memorie van toelichting door het kabinet aangegeven dat het rechtsbescherming hoog in het vaandel heeft staan.<sup>24</sup> De fiscus krijgt echter meer mogelijkheden om na te vorderen, terwijl de ambtshalve vermindering voor de belastingplichtige wordt beperkt. Naar mijn mening is het wetsvoorstel in zoverre onevenwichtig.

Dat belastingfraude verwerpelijk is, behoeft geen betoog. Mits goed onderbouwd, kan een navorderingstermijn van 12 jaar voor het bestrijden van belastingfraude de toets der kritiek waarschijnlijk wel volstaan. De termijn van 2 jaar om een navorderingsaanslag op te leggen vanaf het moment dat de inspecteur over voldoende aanwijzingen beschikt en het onderscheid tussen 'reguliere' belastingfraude en de Edelweisroute zullen naar mijn verwachting de toets der kritiek niet doorstaan. Het is echter aan de Tweede Kamer om, al dan niet ingegeven door de praktijk, hier kritische kanttekeningen bij te plaatsen.

*Drs. B.M. van der Sar\**

22. O.a. HR 14 april 2006, nr. 40 958, *BNB* 2006/315.

23. Het is uiteindelijk de rechter die dient te beoordelen of (de hoogte van) een boete passend en geboden is. Hierbij kan de rechter afwijken van de beleidsregels van de Belastingdienst (HR 7 juni 2013, nr. 12/01565, *BNB* 2013/138).

24. Memorie van toelichting, *Kamerstukken II* 2013/14, 33 714, nr. 3, onderdeel 6.4.

\* Belastingadviseur.  
([vds@vds-fiscaliteit.nl](mailto:vds@vds-fiscaliteit.nl))