

Aan de Staatssecretaris van Financiën
D.t.v mr. I. Vissers
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Afdeling Ontwikkeling

bezoekadres
Kneuterdijk 1
2514 EM Den Haag

correspondentieadres
Postbus 90613
2509 LP Den Haag

datum 16 mei 2007
onderdeel Ontwikkeling
contactpersoon mw. mr. R.M. Driessen
doorkiesnummer 070 - 361 9852
faxnummer 070 - 361 9754
e-mail R.Driessen@rechtspraak.nl
ons kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
onderwerp Adviesaanvraag invoering van vooringevulde aangifte, verruimen
mogelijkheid tot navorderen en instellen van bezwaar en beroep
tegen een ambtshalve genomen beslissing

t 070 – 361 9723
f 070 – 361 9746
www.rechtspraak.nl

Geachte heer De Jager,

Bij brief van 17 april 2007 (kenmerk DB 2007-0145 M), verzocht u de Raad voor de rechtspraak (hierna de Raad) advies uit te brengen inzake het concept-wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere wetten, in het kader van de invoering van de vooringevulde aangifte, het verruimen van de mogelijkheid tot navorderen en het instellen van bezwaar en beroep tegen een ambtshalve genomen beslissing.

Door buiten de Raad liggende oorzaken is het wetsvoorstel niet op tijd voor advisering aan de Raad voorgelegd. De Raad heeft in dit specifieke geval er in toegestemd om de geldende adviestermijn van twee maanden te verkorten.

Advies

De Raad merkt op dat dit wetsvoorstel enerzijds de rechtszekerheid van de belastingplichtige inperkt en anderzijds de rechtsbescherming verruimt.

De voorgestelde wijziging van artikel 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) brengt mee dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige afneemt. Enerzijds kan worden gesteld dat een belastingplichtige die wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven geen gerechtvaardigd vertrouwen kan ontlenen aan de aanslag. Deze benadering is zeer gangbaar buiten het belastingrecht in het bijzonder in de sociale zekerheid. Anderzijds betreft het hier de heffing van belastingen en dient de belastingplichtige – uitzonderingen daargelaten – uit te kunnen gaan van de juistheid van de aanslag. De Raad acht het een rechtspolitieke keuze of artikel 16 AWR in de voorgestelde zin behoort te worden gewijzigd.

De rechtsbescherming wordt vergroot voor de burger door de wijziging van artikel 65 AWR, waarbij rechtsmiddelen worden opengesteld tegen beslissingen inzake ambtshalve vermindering. Thans is de gang naar de rechter ter zake afgesloten. Het gebruik maken van de bevoegdheid tot ambtshalve vermindering kan op geen enkele wijze, hoe marginaal ook, door de rechter worden getoetst.

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 2 van 7

Het zou volgens de Raad de rechtsbescherming ten goede komen en de proceseconomie bevorderen als een wettelijke voorziening wordt getroffen die te weeg brengt dat een niet ontvankelijk bezwaar leidt tot een beroepsprocedure waarin, naast de ontvankelijkheidskwestie, de materiële toets wordt aangelegd die voortvloeit uit artikel 65 AWR. Dit voorkomt dat na ongegrond verklaring van het beroep wegens niet ontvankelijkheid van het bezwaar, de belastingplichtige na een verzoek om ambtshalve vermindering een nieuwe gang naar de rechter moet maken. Indien dit advies wordt overgenomen wordt de Raad graag in de gelegenheid gesteld hierover aanvullend te adviseren in verband met de daaruit voortvloeiende werklastgevolgen.

Werklast

De werklastconsequenties van het wetsvoorstel vallen in een aantal onderdelen uiteen.

Eerste aanleg

De verwachting van de Raad is dat invoering van de wet zal leiden tot extra zaken voor de belastingrechter in eerste aanleg. Dit vanwege een aantal aspecten. Om te beginnen is er de voorinvulling van de aangifte door de Belastingdienst. Op zichzelf hoeft dit niet tot nieuwe conflicten te leiden. In de bestaande situatie vult de belastingplichtige zelf in en krijgt een afwijkende aanslag als de Belastingdienst op basis van “zijn” gegevens afwijkt. In de nieuwe situatie vult de Belastingdienst “zijn” gegevens in en ontstaat een conflict als de belastingplichtige het er niet mee eens is. Dat zal in dezelfde gevallen zijn. Echter, omdat de voorinvulling een nieuw fenomeen is, zal zij hoogst waarschijnlijk gepaard gaan met onduidelijkheden in uitvoering en handhaving. De Raad schat in dat dit zal leiden tot een extra aantal zaken van **150 zaken** per jaar voor de eerste drie jaar na invoering, vervolgens afnemend tot **100 zaken** per jaar voor latere jaren.

Een tweede extra zaakstroom komt voort uit de verruiming van de navorderingsprocedure. Het wordt voor de Belastingdienst makkelijker om na te vorderen omdat kwade trouw (subjectieve geestesgesteldheid) wordt verruimd naar wist of behoorde te weten (geobjectiveerde geestesgesteldheid). Het veelvuldig geautomatiseerd afdoen door de Belastingdienst, gecombineerd met de voorinvulling, rechtvaardigt de verwachting dat belastingplichtigen zich vaker tot de rechter zullen wenden. Daarbij komt nog dat de fiscus de navordering naar verwachting vaak met boete zal opleggen, juist om een goede mentaliteit bij de belastingplichtigen van meet af aan “af te dwingen”. De voorinvulling vergt immers een belastingplichtige die gedisciplineerd controleert of het vooringevulde wel klopt, ook als het vooringevulde voor hem “een meevaller” oplevert. Een en ander leidt ertoe dat het verleden geen maatstaf kan zijn bij de inschatting van de toekomstige werklastconsequenties voor de Rechtspraak.

De Raad gaat op grond van het voorgaande uit van een toename van het aantal navorderingsaanslagen met 10% per jaar (ongeveer 5.000). Hiervan zal naar verwachting 10% in beroep gaan hetgeen zal resulteren in **500 extra** zaken voor de Rechtspraak per jaar.

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 3 van 7

Een derde bron van extra zaken betreft de ambtshalve vermindering. Na overleg met het Ministerie van Financiën verwacht de Raad dat deze wijziging zal resulteren in ongeveer **200 extra zaken** per jaar. Deze drie extra zaakstromen tellen op tot **850 zaken** voor de eerste drie jaar na invoering (en 800 zaken per jaar voor latere jaren), welke overeenkomen met 850 (800) producten van de productgroep belasting rechtbanken. Voor deze productgroep geldt een integrale productgroepprijs van ongeveer €1.040,- per zaak. Zie tabel 1 voor de precieze prijs per jaar (conform de integrale productgroepprijs 2008-2010). De jaarclaim eerste aanleg komt hiermee op ongeveer €850.000,-.

Hoger beroep

Uitgaande van een hoger beroepspercentage van 25%¹, resulteren bovengenoemde eerste aanlegaantallen in een toename van de hoger beroepen met 213 zaken per jaar voor de eerste drie jaar na invoering en 200 voor latere jaren. Deze 213 (200) zaken komen overeen met 213 (200) producten van de productgroep belasting gerechtshoven, welke een integrale productgroepprijs hebben van ongeveer € 3.200,-. Zie tabel 1 voor de precieze prijs per jaar (conform de integrale productgroepprijs 2008-2010). De jaarclaim hoger beroep komt hiermee op ongeveer €650.000,-.

De totale jaarclaim bedraagt hiermee ongeveer €1.565.000,-, voor de eerste drie jaar na invoering van de wet en €1.472.900,- voor latere jaren.

Tabel 1: Opbouw claim eerste vijf jaar na invoerig

	Jaar 1:	Jaar 2:	Jaar 3:	Jaar 4:	Jaar 5 en verder:
Eerste aanleg:					
Aantal zaken:	850	850	850	800	800
- t.g.v. VIA	150	150	150	100	100
- t.g.v. navordering	500	500	500	500	500
- t.g.v. artikel 65	200	200	200	200	200
Prijs per zaak (euro)	1.051,19	1.044,33	1.037,16	1.037,16	1.037,16
Claim eerste aanleg (euro)	893.511,50	887.680,50	881.586,00	829.728,00	829.728,00
Hoger beroep:					
Aantal zaken	213	213	213	200	200
Prijs per zaak (euro)	3.140,76	3.232,13	3.215,71	3.215,71	3.215,71
Claim hoger beroep (euro)	668.981,88	688.443,69	684.946,23	643.142,00	643.142,00
Totale claim (euro)	1.562.493	1.576.124	1.566.532	1.472.870	1.472.870
Totale claim afgerond (euro)	1.562.500	1.576.100	1.566.500	1.472.900	1.472.900

¹ Deze inschatting is gebaseerd op gegevens van de eerste 8 maanden van 2006 uit de landelijke onderzoeksdatabase en behelst een vergelijking van de instroom van hoger beroepen Rijksbelasting bij de hoven met de totale uitstroom van Rijksbelastingzaken in eerste aanleg in die periode bij de rechtbanken (exclusief voorlopige voorzieningen). N.B. Het hoger beroepspercentage in algemene bestuurszaken ligt hoger (rond 30%) dan deze inschatting. Daarmee wordt het aantal hoger beroepen in onderhavige claim mogelijk onderschat.

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 4 van 7

Indien na het uitbrengen van dit advies het Wetsvoorstel op belangrijke onderdelen wordt gewijzigd of indien uit nadere uitvoeringsregelgeving belangrijke werklastgevolgen voortvloeien, dan wordt de Raad graag in de gelegenheid gesteld daarover aanvullend te adviseren. Met het oog op de voorbereiding van de gerechten op de invoering van het Wetsvoorstel, stelt de Raad het op prijs op als hij geïnformeerd wordt over de indiening van het Wetsvoorstel bij de Eerste Kamer en de plaatsing van de definitieve wetstekst in het *Staatsblad*. Ook eventuele nadere regelgeving volgend op dit Wetsvoorstel met gevolgen voor de rechtspleging valt binnen het adviesrecht van de Raad. Voor zover van toepassing, ontvangt de Raad graag een adviesaanvraag voor deze nadere regelgeving.

Hoogachtend,

T. Groeneveld
Lid Raad voor de rechtspraak

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 5 van 7

Bijlage: wetstechnisch commentaar

De Raad plaatst de volgende opmerkingen bij de hieronder genoemde artikelen:

Artikelen 7 en 8 AWR:

- De Memorie van Toelichting (MvT), onder 3.1, laatste volzin luidt als volgt: “Om deze groep belastingplichtigen en hun partners tegemoet te komen zal aan de belastingplichtige en zijn partner (bedoeld wordt waarschijnlijk mede de ex-partner, aldus de Raad) de mogelijkheid worden geboden om aan de belastingdienst mee te delen dat zij geen prijs stellen op voorinvulling van de partnergegevens (bedoeld wordt vermoedelijk: de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en gemeenschappelijke bestanddelen van de rendementsgrondslag, Raad)”. De Raad beveelt aan deze toezegging in de wet te verankeren.
- De mogelijkheid om stilzwijgend aangifte te doen creëert volgens de Raad vermoedelijk problemen in die gevallen dat de inspecteur een navordering met boete wil opleggen. De belastingplichtige zal dan wellicht stellen dat hij geen vooringevulde aangifte (VIA) heeft ontvangen of wél aangifte heeft gedaan. Het uitgangspunt in de MvT dat problemen met de VIA in de bezwaarfase zullen worden opgelost, geeft in deze gevallen geen oplossing. In ieder geval zal de inspecteur bij boeteoplegging moeten bewijzen dat de belastingplichtige een VIA heeft ontvangen c.q. dat de belastingplichtige stilzwijgend aangifte heeft gedaan. Dat lijkt de Raad niet eenvoudig. Een min of meer vergelijkbare problematiek speelt ten aanzien van de omkering en verzwaring van de bewijslast, artikel 25, lid 6, onderdeel a, en 27, onderdeel a, van de AWR. Deze problemen liggen overigens direct op het bordje van de belastingrechter, omdat de rechter artikel 27, onderdeel a, AWR ambtshalve moet toepassen. De Raad merkt nog het volgende op. Onderdeel 3.4 van de MvT vermeldt: “In de praktijk zullen belastingplichtigen die zijn uitgenodigd om hun aangifte stilzwijgend te doen niet meer in aanmerking komen voor de verzuimboete die wordt opgelegd bij het niet of niet tijdig doen van aangifte”. De Raad begrijpt deze zin niet volledig, maar vindt het vooral van belang dat de vraag of een boete kan worden opgelegd niet afhankelijk wordt van “de praktijk”, maar is gegrond op een wettelijke bepaling.

Artikel 16 AWR:

- De uitbreiding van de navorderingsmogelijkheid wordt in de toelichting gerelateerd aan de VIA, maar heeft daarmee eigenlijk niet al te veel van doen. Volgens de toelichting vindt de uitbreiding veeleer zijn oorzaak in de wens om misslagen van de fiscus te kunnen herstellen, zogenoemde evidente fouten. In de toelichting gaat het om risico's die verbonden zijn aan de uitvoeringspraktijk, waarin een groot deel van de particuliere aangiften volledig geautomatiseerd worden afgehandeld, die geheel voor rekening van de inspecteur komen (zie MvT, onderdeel 4, eerste alinea). Het nieuwe criterium kan echter niet alleen worden gebruikt voor herstel van computer- en andere verwerkingsfouten, maar heeft, zo begrijpt de Raad de wettekst, ook betrekking op inhoudelijke misslagen van de inspecteur. De Raad concludeert dat met de nieuwe regeling niet alleen het risico van fouten in de massale aanslagverwerking bij de belastingplichtige wordt gelegd, maar ook dat van een globale aanslagregeling. Het vergt nadere toelichting hoe dat laatste past bij “een gedeelde verantwoordelijkheid tussen de inspecteur en de belastingplichtige”, zie MvT Algemeen, 1.

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 6 van 7

De Raad mist overigens een bepaling die voorkomt dat bij navorderingen om fouten van de belastingdienst te herstellen heffingsrente in rekening wordt gebracht. Het huidige wettelijke regime noopt tot het in rekening brengen daarvan en dat roept irritaties op met procedures tot gevolg.

- Aan het beperkte recht om na te vorderen ligt het beginsel van de rechtszekerheid ten grondslag. Rechtszekerheid is, tenzij er sprake is van kwade trouw (zie de huidige wettekst) belangrijk voor zowel particulieren als het bedrijfsleven. Een beschouwing in de MvT over de afwegingen die tot het verruimen van het recht van de inspecteur om na te vorderen hebben geleid, in het licht van eerdergenoemd beginsel, zou bevorderlijk zijn voor een goede geschilbeslechting op dit punt.
- In de voorgestelde wettekst van artikel 16 AWR is opgenomen: "behoudens de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat er te weinig belasting is geheven etc.". In de MvT, onderdeel 4, 2^e alinea, gaat het om "evidente onjuistheden die belastingplichtige wist of behoorde te weten". Dit laatste is een zwaarder criterium dat in de wettekst thuishoort.

Artikel 65 AWR:

- De bevoegdheid van de inspecteur tot ambtshalve vermindering wordt volgens het wetsvoorstel bij algemeen verbindend voorschrift, een ministeriële regeling, ingevuld. De Raad acht het positief dat de belastingplichtige de inspecteur aan de regeling kan houden, waar de belastingplichtige zich naar huidig recht moet behelpen met een beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De Raad vraagt zich wel af of dit ook betekent dat de inspecteur geen discretie wordt gelaten om buiten de regeling om over te gaan tot ambtshalve vermindering van aanslagen.
- In de artikelsgewijze toelichting is vermeld dat het niet de bedoeling is wijziging te brengen in de huidige praktijk zoals neergelegd in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB89/735 laatstelijk gewijzigd bij besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435M, het zogenoemde Besluit ambtshalve verminderingen (BAV). Daarna is in de MvT één situatie beschreven waarin in ieder geval geen recht bestaat op een ambtshalve vermindering, te weten het veranderen van jurisprudentie of nieuw beleid. De Raad vraagt zich af waarom die situatie niet in de wet zelf wordt geregeld.
- Verder is van belang of de huidige praktijk blijft gehandhaafd dat geen verzoek om ambtshalve vermindering kan worden gedaan indien door opzet of grove schuld de wettelijke termijn voor het indienen van het bezwaarschrift ongebruikt is verstreken. Indien dit het geval is, waarom wordt dit criterium dan niet in de wet opgenomen?
- De Raad vindt dat een afgewezen of niet in behandeling genomen verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag die na een materiële rechterlijke behandeling onherroepelijk is komen vast te staan, niet voor beroep vatbaar zou moeten zijn, tenzij er sprake is van een novum. Dit laatste is in lijn met jurisprudentie van de Afdeling (bijv. 24 januari 2000, LJN AH6904) en de Centrale Raad van Beroep (bijv. 14 april 2005, LJN AT 4888 en 28 juli 2005, LJN AU0317). Voorkomen zal moeten worden dat er meermalen over hetzelfde kan worden geprocedeerd.
- Het is niet duidelijk of en zo ja, in hoeverre, het in het BAV verwoorde beleid ook voor de heffingen van lagere overheden zal worden toegepast. Thans stemt dit niet (in alle gevallen) overeen.
- In artikel IV wordt geregeld dat de wijzigingen toepassing vinden over het belastingjaar 2007. Niet valt in te zien waarom, nu met de wijziging van artikel 65 AWR een tekort in rechtsbescherming wordt opgeheven, dit niet ook voor eerdere belastingjaren zou kunnen gelden.

datum 16 mei 2007
kenmerk UIT 10642 ONTW / RMD
pagina 7 van 7

artikel 67d AWR (in samenhang met de wijzigingen voor de vooringevulde aangifte):

- Volgens het wetsvoorstel wordt het mogelijk dat een boete opgelegd wordt voor het "stilzwijgend doen van een onjuiste of onvolledige aangifte". In de MvT wordt terecht gesteld dat het bewijzen van opzet in dit geval een lastige zaak voor de inspecteur is. Dit geldt echter niet voor artikel 67e AWR, de boete bij navordering. Als de wijziging van artikel 16 AWR doorgaat, kan dat tot gevolg hebben dat iemand die behoorde te weten dat de aanslag onjuist was, naast de navordering ook een boete voor het stilzwijgend doen van een onjuiste aangifte riskeert. De inspecteur kan daarbij volstaan met het aannemelijk maken van grove schuld.

Artikel II van het wetsvoorstel:

- Artikel 24a, lid 2, AWR bepaalt dat als een aanslag en een boetebeschikking op één biljet zijn afgedrukt, een bezwaar tegen de belastingaanslag geacht wordt mede te zijn gericht tegen de boete, tenzij het tegendeel blijkt. Artikel 26b, lid 2, AWR bepaalt dat dit tevens geldt voor de beroepsfase. De toelichting op artikel II, onderdeel A t/m G, roept de vraag op waarom de regeling van artikel 24a en 26b AWR niet tevens kan gelden voor andere beschikkingen die op het aanslagbiljet zijn afgedrukt, bijvoorbeeld de beschikking heffingsrente en de verliesverrekeningsbeschikking. Dit zou veel, naar de mening van de Raad, overbodige discussie over de reikwijdte van een beroep kunnen voorkomen en dienstbaar zijn aan een goede proceseconomie. Voor de verliesvaststellingsbeschikking heeft de HR al een dergelijke oplossing gecreëerd (HR 16 december 2005, nrs 41 587 en 88, BNB 2005/73 en 74).