

Memorie van toelichting
bij het voorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en
enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagbelastingen
(Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)

ALGEMEEN

1. Herziening bij aanslagbelastingen

1.1. Kern van het voorstel

In dit wetsvoorstel stelt het kabinet voor om belangrijke stappen te zetten op weg naar een nieuw heffingssysteem bij aanslagbelastingen. De Belastingdienst en de belastingplichtige kunnen daarin de aanslag soepel herzien. Daarmee kan de juiste belastingschuld eenvoudiger worden vastgesteld. Daarnaast staat de belastingschuld aanzienlijk eerder vast. De aanslagtermijn wordt bekort en de navorderingsbevoegdheden vervallen of worden in de tijd beperkt. Deze voordelen komen toe aan goedwillende belastingplichtigen. Voor belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, wordt de navorderingstermijn fors verlengd.

1.2. Aanleiding

In de Fiscale agenda is aangegeven dat het aandragen van de informatie voor een juiste belastingheffing een gedeelde verantwoordelijkheid is van de Belastingdienst en de belastingplichtige.¹ Voor belastingplichtigen blijft het doen van een juiste en volledige aangifte het primaire middel om informatie te verstrekken. De introductie van de herziening biedt een eenvoudige en soepele wijze tot het doen van aanvullingen. In vergelijking met de huidige bezwaarprocedure is herziening over een veel langere termijn mogelijk. Daarnaast zijn er aan herziening niet of nauwelijks formele (procedurele) eisen verbonden. Indien er *geen geschil* bestaat, wordt de aanslag op basis van de aangedragen informatie simpelweg aangevuld. Daarvan is sprake in ongeveer 90 percent van de gevallen. Voor de overige 10 percent van de gevallen blijft de rechtsbescherming onverminderd gewaarborgd. De beschikbare capaciteit van de Belastingdienst kan worden aangewend voor de behandeling van echte geschillen.

Herziening is voor het eerst met ingang van 1 januari 2010 ingevoerd bij voorlopige aanslagen inkomstenbelasting als eerste stap van de uitwerking en invoering van de toekomstvisie op heffing en inning. Daarbij is aangekondigd dat zodra deze 'bijzondere regels' de algemene regels voor aanslagbelastingen kunnen worden opname in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voor de hand ligt.² Zoals in een schriftelijk overleg naar aanleiding van de Fiscale agenda is vermeld, zijn de opgedane ervaringen met de herziening van voorlopige aanslagen inkomstenbelasting zonder meer positief. Daaraan heeft het kabinet het voornemen gekoppeld om de herzieningsprocedure in eerste instantie uit te breiden naar andere voorlopige aanslagen en daarna naar definitieve aanslagen. Over de toepassing van termijnen is aangegeven dat belastingheffing in de toekomst zo veel mogelijk in de actualiteit plaats zou moeten vinden. Aan

¹ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, blz. 46.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, bijlage, en nr. 7, blz. 33-34.

een standaardnavorderingstermijn van vijf jaar zou dan ook geen behoefte meer bestaan.³ Bij de uitbreiding van de herziening van voorlopige aanslagen naar de vennootschapsbelasting in Overige fiscale maatregelen 2012 is aangekondigd om in het pakket Belastingplan 2013 de herzieningsprocedure op te nemen in de AWR en om deze dan ook te laten gaan gelden voor alle aanslagbelastingen en in elk geval voor definitieve aanslagen inkomstenbelasting.⁴ Met dit wetsvoorstel komt het kabinet deze voornemens en uitlatingen na.

1.3. Een nieuw heffingssysteem

Herziening biedt een eigentijdse, eenvoudige en soepele wijze tot communiceren ten dienste van een juiste belastingheffing. Een juiste belastingheffing is in het belang van de belastingplichtige en van de Belastingdienst. Niet te hoog en niet te laag. Idealiter staat de belastingschuld na afloop van de herzieningstermijn vast. Daaruit volgt dat de termijn voor herziening voldoende lang moet zijn. Tegelijkertijd laat een te lange herzieningstermijn zich niet verenigen met het eveneens eerder geformuleerde uitgangspunt dat belastingheffing zo veel mogelijk in de actualiteit plaatsvindt. Dit dient de rechtszekerheid. Ook is de Belastingdienst beter in staat om in de actualiteit de relevante informatie te verzamelen en te beoordelen. De zojuist genoemde rechtszekerheid is verder niet alleen een kwestie van een passende herzieningstermijn. Ook navordering en ambtshalve vermindering maken daarop inbreuk. Met andere woorden, anders dan bij voorlopige aanslagen is herziening bij aanslagen nauw verbonden met meer aspecten van het heffingssysteem.

Het kabinet aanvaardt deze consequentie en heeft het invoeren van herziening bij aanslagen aangegrepen om het bestaande heffingssysteem tegen het licht te houden. In het bestaande heffingssysteem worden alle belastingplichtigen over één kam geschoren. Met het invoeren van herziening breekt het kabinet daarmee. Indien geen geschil bestaat, wordt de uit herziening voortvloeiende aanvulling gewoon verwerkt. Indien wel een geschil bestaat, worden rechtsbescherming en de daaraan verbonden waarborgen gegarandeerd. Maar het kabinet gaat verder. Het vindt voor zich spreken dat belastingplichtigen die spoedig – voor de inkomstenbelasting vóór 1 april van het volgende kalenderjaar – aangifte doen ook eerder rechtszekerheid verkrijgen dan belastingplichtigen die uitstel vragen. Dat sommige aangiften nu eenmaal meer behandeltijd vergen, rechtvaardigt niet een lange termijn voor alle belastingplichtigen.

Op het uitgangspunt dat de belastingschuld na afloop van de herzieningstermijn vaststaat, wil het kabinet zonder meer inbreuk maken voor de gevallen waarin de belastingplichtige te kwader trouw is. Daarnaast is een inbreuk naar de mening van het kabinet gerechtvaardigd indien het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. In alle andere gevallen vervalt de navorderingsbevoegdheid.

1.4. Aansluiten bij het doen van aangifte

³ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 3, blz. 115 en 119.

⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, blz. 14 en 46.

In het vervolg legt de inspecteur aan een ieder in beginsel binnen 3 maanden naar aanleiding van de aangifte de aanslag op. Indien de aanslag niet binnen 3 maanden kan worden opgelegd, bijvoorbeeld omdat de aangifte een nadere beoordeling vergt of omdat de aangifte van de partner nog niet is ontvangen, krijgt de belastingplichtige daarvan bericht. De aanslag is de vaststelling van de belastingschuld op grond van de op dat moment beschikbare informatie. Het direct vaststellen van de aanslag betekent dat er een duidelijk onderscheid komt tussen de voorlopige fase lopende het tijdvak, waarin de belastingschuld per definitie onzeker(der) is, en de fase die aanvangt met het stellig, duidelijk en zonder voorbehoud in de aangifte opgeven van de informatie door de belastingplichtige over het afgelopen tijdvak.

Voor het overgrote deel van de belastingplichtigen blijft het daarbij. De enige wijziging voor hen is dat zij niet meer geruime tijd later een zogenoemde nihilaanslag ontvangen. De aanslag is de aanslag en na afloop van de herzieningstermijn staat de belastingschuld vast. Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst kunnen echter erachter komen dat de op de aangifte gebaseerde aanslag aanvulling behoeft. In het algemeen zal dit geschieden na vaststelling van de aanslag. Maar doordat de herzieningstermijn aanvangt bij de aangifte kan de belastingplichtige zelfs al vóór het vaststellen van de aanslag aanvullende informatie doorgeven. Deze aanvullingen hebben in het huidige systeem geen status. De AWR kent geen aanvullende aangifte. Onder het herzieningsregime wordt de aanvullende informatie daarentegen gekwalificeerd als een (voortijdig) verzoek om herziening, waarmee de inspecteur zo veel mogelijk rekening houdt bij het vaststellen van de aanslag.

1.5. Termijn voor de aanslag en herziening

De mogelijkheid om de aanslag aan te vullen ofwel te herzien is nieuw. Herziening maakt het voor belastingplichtigen mogelijk om zonder knellende termijnen of procedurele voorschriften bij te dragen aan een juiste belastingheffing. Zoals hiervoor toegelicht maakt herziening het ook voor de Belastingdienst mogelijk om veel eerder de aanslag vast te stellen. Zolang over een eventuele aanvulling al dan niet op verzoek van de belastingplichtige geen geschil ontstaat, staat de belastingschuld na afloop van de herzieningstermijn vast.

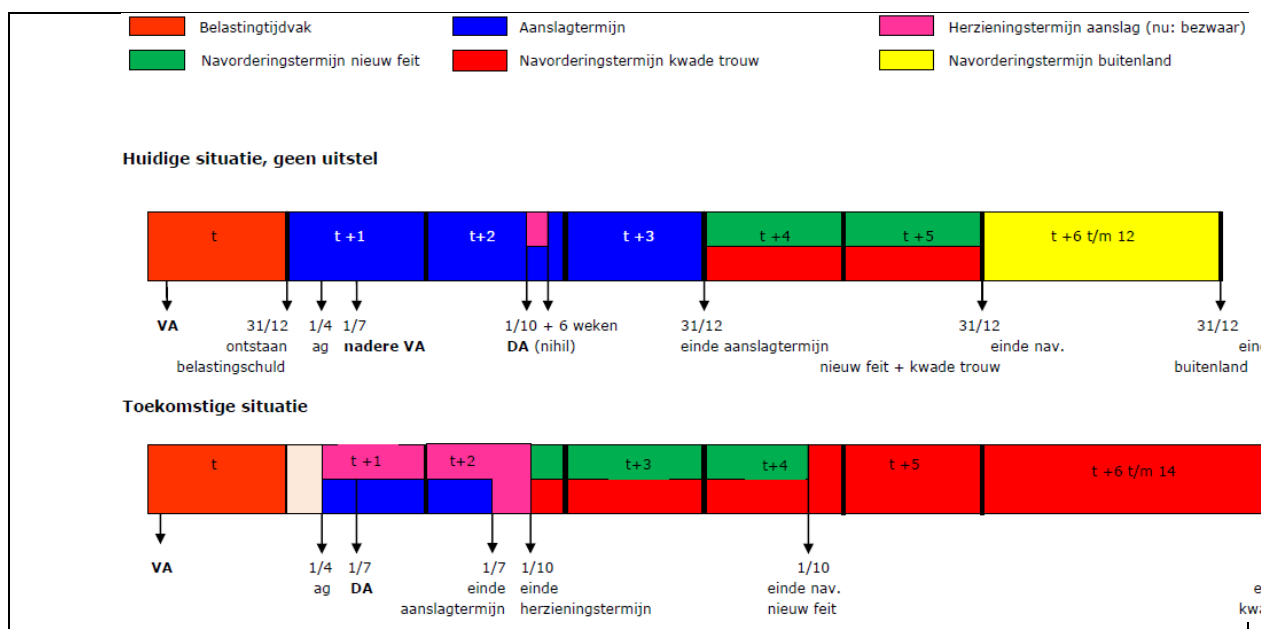
Om binnen de herzieningstermijn te kunnen komen tot een juiste vaststelling van de belastingschuld moet deze termijn voldoende lang zijn. Belastingplichtigen moeten de gelegenheid hebben om aanvullende informatie door te geven en de Belastingdienst moet gelegenheid hebben voor de beoordeling van en toezicht op de daarvoor in aanmerking komende aangiften. In de praktijk blijkt dat belastingplichtigen met name na de aanslag naar aanleiding van de aangifte en bij het doen van aangifte over het volgende tijdvak aanvullingen doorgeven. Een effectieve herzieningstermijn omvat dan ook ten minste beide momenten. Aan de andere kant vergen de rechtszekerheid en het gewenste werken in de actualiteit dat de herzieningstermijn niet te lang is. Een herzieningstermijn van 18 maanden doet naar de mening van het kabinet recht aan de genoemde belangen.

Herziening ziet op aanslagen. De (voor herziening vatbare) aanslag moet daarom voor het einde van de herzieningstermijn worden vastgesteld en wel zo veel eerder dat er altijd een

redelijke termijn voor aanvullingen overblijft. Voor de Belastingdienst geldt daarnaast dat er voor het afdoen van de aangiften inkomstenbelasting over een bepaald kalenderjaar gemiddeld een jaar behandeltijd nodig is na de geautomatiseerde weging van de binnengekomen aangiften. Uitgaande van een herzieningstermijn van 18 maanden, stelt het kabinet voor om de aanslagtermijn te bekorten tot 15 maanden na ontvangst van de aangifte. Dit is een aanzienlijke bekorting ten opzichte van de huidige aanslagtermijn van 3 jaar na het tijdstip van het ontstaan van de belastingschuld. De belastingplichtige die bijvoorbeeld vóór 1 april 2014 aangifte inkomstenbelasting over 2013 doet, heeft in beginsel niet meer uiterlijk op 31 december 2016, maar uiterlijk op 1 oktober 2015 rechtszekerheid.

Hierna wordt schematisch weergegeven hoe de termijnen zijn onder de huidige situatie, waarbij is aangenomen dat de belastingplichtige geen uitstel heeft voor het indienen van de aangifte.

Figuur 1: schematische weergave van de aangifte en aanslagprocedure



1.6. Opschorting van de termijnen

Met het aansluiten bij het doen van aangifte, het direct vaststellen van de aanslag en eenvoudig verwerken van eventuele aanvullingen zal het heffingsproces voor de meeste belastingplichtigen soepeler en sneller verlopen. Daar waar dat nodig is, moet echter ook in de toekomst voldoende gelegenheid bestaan aan de zijde van de Belastingdienst én van de belastingplichtige om zaken grondiger te bekijken. Een geval waarin de bekorte termijnen voorzienbaar kunnen knellen, is bij partners die onderling bepaalde bestanddelen toerekenen. De inspecteur moet dan de gelegenheid hebben om beide aangiften in samenhang te beoordelen. Het kabinet stelt voor om daarin te voorzien en tegelijkertijd om de huidige navorderingsbevoegdheid bij toerekening te laten vervallen.

Bij partners wordt een generieke voorziening voorgesteld. Daarnaast kunnen er specifieke gevallen zijn waarin de termijnen voor het vaststellen van de aanslag of voor herziening kunnen klemmen. Gedacht kan worden aan gevallen waarin ernstige twijfel bestaat aan de juistheid en volledigheid van beschikbare informatie of waarin een boekenonderzoek loopt. Maar ook kan de belastingplichtige in overleg zijn of willen treden met de Belastingdienst over de feiten of de toepassing van het recht. Voor deze specifieke gevallen wordt de mogelijkheid van opschorting van de termijnen gecreëerd.

1.7. Geschil en rechtsbescherming

Ook indien er een geschil ontstaat, volstaat het herzieningsregime niet. De belastingplichtige heeft dan behoefte aan en recht op rechtsbescherming. Die rechtsbescherming is gegarandeerd. Indien de inspecteur een verzoek om herziening van de belastingplichtige afwijst, neemt de inspecteur dit besluit voor bij bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking kan de belastingplichtige in bezwaar en beroep gaan. Deze huidige procedures blijven onverkort van toepassing.

Dit wil niet zeggen dat het kabinet op het punt van de rechtsbescherming geen ruimte voor verbetering ziet. Op dit moment voorziet de wet reeds in een regeling voor samenhangende beschikkingen, dat wil zeggen beschikkingen waarvan de grondslag samenhangt met of dezelfde is als die van de aanslag of voorlopige aanslag. Deze regeling voorkomt dat belastingplichtigen hun rechten verspelen indien zij abusievelijk nalaten tevens een samenhangende beschikking te bestrijden. Het kabinet stelt voor om het feitelijk overbodig te maken dat belastingplichtigen afzonderlijk tegen de grondslag van een samenhangende beschikking moeten opkomen. De inspecteur wordt namelijk verplicht uit eigen beweging bij aanpassing van de aanslag ook de samenhangende beschikkingen te wijzigen.

1.8. Navordering

Met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn heeft het kabinet geen enkel mededogen. Onder kwade trouw moet volgens de Hoge Raad het opzettelijk verstrekken van onjuiste informatie dan wel het opzettelijk onthouden van de juiste informatie verstaan worden. Belastingplichtigen die willens en wetens niet meewerken verdienen geen snelle rechtszekerheid. Het kabinet stelt daarom voor om de navorderingstermijn bij kwade trouw te verlengen tot 12 jaar na afloop van de herzieningstermijn. Daarnaast komt er een specifieke navorderingsbevoegdheid in alle gevallen waarin de herzieningstermijn eindigt omdat een dwangbevel betekend is. Daarbij wordt voorkomen dat belastingplichtigen die niet aan hun betaalverplichting voldoen ook nog een juiste belastingheffing zouden kunnen frustreren.

De navorderingsbevoegdheid bij aanwezigheid van een nieuw feit wordt behoorlijk beperkt. In de eerste plaats wordt daaraan een tweede voorwaarde verbonden, namelijk dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat ten onrechte geen of te weinig belasting geheven is. Het kabinet hecht aan een open en transparante relatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Daarbij past dat de belastingplichtige de inspecteur tijdig – gedurende de herzieningstermijn - informeert als een aanslag ten onrechte achterwege blijft of te laag wordt

vastgesteld. Als de belastingplichtige dit nalaat, behoort de belastingschuld, aan de juiste vaststelling waarvan de belastingplichtige zelf ernstig twijfelt, niet door het verloop van de herzieningstermijn komen vast te staan. Omwille van de rechtszekerheid wordt de kenbaarheid verondersteld indien de niet of te weinig geheven belasting ten minste 15 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt. In de tweede plaats wordt de navorderingstermijn bekort tot 2 jaar na afloop van de herzieningstermijn. Naast de navordering bij kwaadwillenden en de beperkte navordering bij een nieuw feit vervalt de bevoegdheid tot navorderen in alle andere gevallen.

Ambtshalve vermindering kan worden beschouwd als de keerzijde van navordering voor belastingplichtigen. Eenzelfde beperking van de bevoegdheid tot ambtshalve vermindering als van de bevoegdheid tot navorderen overweegt het kabinet niet. Wel wil het kabinet belastingplichtigen stimuleren om zo veel mogelijk van herziening gebruik te maken. Zeker indien zij aanvullende informatie hebben die leidt tot vermindering van het op de aanslag verschuldigde bedrag is dat ook in hun eigen belang. Daarom stelt het kabinet voor om ambtshalve vermindering te reserveren voor de gevallen waarin belastingplichtigen redelijkerwijs de aanvullende informatie niet eerder konden verstrekken dan na afloop van de herzieningstermijn.

1.9. De vennootschapsbelasting als aangiftebelasting?

De voorgestelde wijzigingen gaan gelden voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Het kabinet heeft vanzelfsprekend overwogen of het voorgestelde heffingssysteem ook voor de vennootschapsbelasting van toepassing zou moeten of kunnen zijn. Daarbij kwam naar voren dat vormgeving van de vennootschapsbelasting als een aangiftebelasting meer voor de hand lijkt te liggen. Het kabinet is daarom voornemens om dit eerst nader te onderzoeken.

Budgettaire aspecten

Dit wetsvoorstel heeft geen budgettaire gevolgen.

EU-aspecten

Dit wetsvoorstel heeft geen EU-aspecten.

Uitvoeringskosten Belastingdienst

P.M.

Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

P.M.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A en B (afdelingen 9.1 en 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Hoofdstuk 9, afdeling 9.2, van de Wet IB 2001 bevat bijzondere regels voor voorlopige aanslagen (artikel 9.5 van de Wet IB 2001) en voor ambtshalve vermindering (artikel 9.6 van de Wet IB 2001). De bijzondere regels voor voorlopige aanslagen hebben betrekking op herziening. Voorgesteld wordt om voor herziening een regeling te treffen in hoofdstuk IVB van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), die mede ziet op aanslagen inkomstenbelasting en voorlopige aanslagen en aanslagen schenk- en erfbelasting. Artikel 9.5 van de Wet IB 2001 kan daarmee komen te vervallen.

Artikel 9.6 van de Wet IB 2001 bevat een van artikel 65 van de AWR afwijkende regeling voor ambtshalve vermindering. Die afwijking bestaat er met name in dat de inspecteur een verzoek om ambtshalve vermindering afwijst bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit is niet langer wenselijk. Voorgesteld wordt om belastingplichtigen op een eenvoudige wijze in staat te stellen om ook aanslagen inkomstenbelasting soepel aan te (laten) vullen gedurende langere tijd. Het kabinet wil belastingplichtigen stimuleren daarvan ook gebruik te maken. Zeker bij aanvullende informatie die leidt tot vermindering van het op de aanslag verschuldigde bedrag is het bovendien in het belang van de belastingplichtige om deze informatie zo spoedig mogelijk door te geven. In dat kader worden de voorwaarden van ambtshalve vermindering in artikel 65 van de AWR aangescherpt (artikel II, onderdeel N). Het handhaven van een ander regime voor de inkomstenbelasting is niet te rechtvaardigen. Daarom kan artikel 9.6 van de Wet IB 2001 vervallen.

Met het vervallen van hoofdstuk 9, afdeling 9.2, van de Wet IB 2001 zou genoemd hoofdstuk nog uit maar één afdeling bestaan. De indeling in afdelingen kan daarom komen te vervallen.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen hoofdstuk IVB van de AWR (artikel II, onderdeel I) kunnen voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting worden herzien. Herziening houdt in dat deze voorlopige aanslagen en aanslagen door de inspecteur, al dan niet op verzoek van de belastingplichtige, kunnen worden aangevuld. Op deze wijze kan de juiste belastingschuld eenvoudig worden vastgesteld. De bevoegdheid om de aanslag aan te vullen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 11, zesde lid, van de AWR. Dezelfde reeds bestaande bevoegdheid tot aanvulling van de voorlopige aanslag wordt daarmee tekstueel in overeenstemming gebracht. Het nieuwe artikel 2, tweede lid, onderdeel g, van de AWR bepaalt dat, waar in de belastingwet wordt gesproken van de voorlopige aanslag of de aanslag, de

aanvulling op die aanslag daaronder begrepen wordt. Voor de inning wordt een vergelijkbare regeling getroffen in het voorgestelde artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990).

De conserverende voorlopige aanslag en de conserverende aanslag behoren niet tot de reguliere aanslagregeling, maar dienen – kort gezegd – ter behoud van fiscale claims. In het nieuwe artikel 2, vijfde lid, onderdeel c, van de AWR worden de conserverende voorlopige aanslag en de conserverende aanslag daarom van herziening uitgesloten.

Artikel II, onderdelen B en D (artikelen 11 en 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In dit wetsvoorstel wordt de termijn om de aanslag te herzien bepaald op 18 maanden. De (voor herziening vatbare) aanslag moet eerder worden vastgesteld en wel zo veel eerder dat nog een redelijke termijn voor aanvullingen op de aanslag resteert. Daarom wordt in artikel 11, derde lid, van de AWR de aanslagtermijn bekort tot 15 maanden. Er resteren dan altijd ten minste drie maanden voor herziening.

Evenals de herzieningstermijn vangt de aanslagtermijn aan op de dag na de dag waarop de aangifte is ontvangen. De belastingplichtige heeft het daardoor zelf in de hand wanneer hij rechtszekerheid verkrijgt. Onder de huidige regeling vervalt bijvoorbeeld de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting 2013 op 31 december 2016 of zo veel later als voor het doen van de aangifte uitstel is verleend. Onder de nieuwe regeling ontvangt de belastingplichtige die vóór 1 april 2014 aangifte inkomstenbelasting 2013 doet, zijn aanslag uiterlijk op 1 juli 2015. Deze aanslag staat 3 maanden later, dus op 1 oktober 2015, onherroepelijk vast.

Vanwege de duidelijkheid, ook in de communicatie, is het niet wenselijk dat voor het overgrote deel van de belastingplichtigen dat aangifte inkomstenbelasting doet vóór 1 april van het volgende kalenderjaar, de aanslagtermijn op verschillende data eindigt. De tweede volzin van het nieuwe artikel 11, derde lid, van de AWR bepaalt daarom dat aangiften inkomstenbelasting die vóór 1 april van het volgende kalenderjaar zijn ontvangen, geacht worden te zijn ontvangen op 1 april van dat volgende kalenderjaar. De belastingplichtige die bijvoorbeeld de aangifte inkomstenbelasting 2013 doet vóór 1 april 2014, ontvangt zijn aanslag niet meer uiterlijk op 31 december 2016, maar uiterlijk op 1 juli 2015.

Nu wordt voorgesteld om de aanslagtermijn te laten aanvangen op de dag na ontvangst van de aangifte kan de verlenging van de aanslagtermijn bij verleend uitstel voor het doen van aangifte in het huidige artikel 11, derde lid, van de AWR vervallen. De aanslagtermijn wordt niet meer automatisch verlengd met de duur van het verleende uitstel. Met uitzondering van de hiervóór toegelichte situatie, benoemd in de tweede volzin van het nieuwe artikel 11, derde lid, van de AWR en de situatie, benoemd in het nieuwe artikel 11, vierde lid, van de AWR is de dag van ontvangst van de aangifte bepalend. Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld op zijn verzoek uitstel voor de aangifte inkomstenbelasting verleend is van 5 maanden en de belastingplichtige doet alsnog op 16 juni aangifte, dan gaat de aanslagtermijn lopen op de dag na 16 juni. Deze belastingplichtige ontvangt zijn aanslag inkomstenbelasting 2013 uiterlijk op 16 september 2015.

Op grond van artikel 9, eerste lid, van de AWR stelt de inspecteur een termijn voor het doen van aangifte. Artikel 9, tweede lid, van de AWR biedt de inspecteur de mogelijkheid om deze termijn te verlengen. Nu de aanvang van de aanslagtermijn ingevolge dit wetsvoorstel gaat afhangen van de ontvangst van de aangifte, moet een voorziening worden getroffen voor het geval de belastingplichtige niet of niet tijdig aangifte doet. Zonder deze voorziening zou onduidelijk zijn wanneer de aanslagtermijn afloopt of wanneer de eveneens aan de ontvangst van de aangifte gekoppelde herzieningstermijn in het voorgestelde artikel 22c van de AWR aanvangt of afloopt. Het nieuwe artikel 11, vierde lid, van de AWR bepaalt dat indien de aangifte niet is ontvangen binnen de door de inspecteur gestelde of verlengde termijn, de aanslagtermijn aanvangt op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd. De inspecteur kan de belastingplichtige na verloop van de in artikel 9, eerste of tweede lid, van de AWR bedoelde termijn aanmanen alsnog aangifte te doen. De belastingplichtige is dan in verzuim. De termijn die de inspecteur bij de aanmaning stelt, heeft geen gevolgen voor de aanvang van de aanslagtermijn. Ditzelfde geldt als de aangifte alsnog (te laat) wordt ontvangen. Deze aangifte kwalificeert dan als een verzoek om herziening als bedoeld in het voorgestelde artikel 22a van de AWR.

Artikel 2.17 van de Wet IB 2001 bevat regels voor de toerekening van inkomensbestanddelen, bestanddelen van de rendementsgrondslag, geheven dividendbelasting en kortingen voor maatschappelijke beleggingen, directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen (met ingang van 1 januari 2013: korting voor groene beleggingen) van de belastingplichtige en zijn partner. Bij toepassing van dit artikel moet de inspecteur beide aangiften in samenhang kunnen beoordelen. Het nieuwe artikel 11, vijfde lid, van de AWR voorziet daarin door te bepalen dat de aanslagtermijn van 15 maanden pas aanvangt nadat de aangifte van de belastingplichtige én de aangifte van zijn partner ontvangen zijn. Doen beiden vóór 1 april aangifte inkomstenbelasting, dan ontvangen beiden uiterlijk 1 juli van het jaar daarop de aanslag. Doet de belastingplichtige of zijn partner vóór 1 april aangifte inkomstenbelasting en de ander bijvoorbeeld op 1 december, dan ontvangen beiden de aanslag uiterlijk 15 maanden na 1 december. De huidige navorderingsbevoegdheid in artikel 16, tweede lid, onderdeel b, van de AWR bij toerekening kan daarmee vervallen.

Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen hoofdstuk IVB van de AWR (artikel II, onderdeel I) kunnen voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting worden herzien. Herziening houdt in dat deze voorlopige aanslagen en aanslagen door de inspecteur, al dan niet op verzoek van de belastingplichtige, kunnen worden aangevuld. Op deze wijze kan de juiste belastingschuld eenvoudig worden vastgesteld. De bevoegdheid om de aanslag aan te vullen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 11, zesde lid, van de AWR. Aanvullen is in dezen een neutraal begrip en kan zowel betekenen dat het op de aanslag verschuldigde bedrag aan belasting wordt vermeerderd als dat het bedrag wordt verminderd.

De aanvulling op de aanslag is geen (nieuwe) aanslag, met dien verstande dat het nieuwe artikel 2, tweede lid, onderdeel g, van de AWR (artikel II, onderdeel A) voor de bepalingen van de belastingwet de aanslag en de aanvulling op de aanslag aan elkaar gelijk stelt. Het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 (artikel III) treft een vergelijkbare regeling voor de inning. Artikel 13, derde lid, van de AWR kent reeds de bevoegdheid een voorlopige aanslag aan te vullen. Omwille van de duidelijkheid worden beide artikelen redactioneel met elkaar in overeenstemming gebracht.

Artikel II, onderdeel C (artikel 12 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op grond van het huidige artikel 12 van de AWR kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking besluiten om aan hem die aangifte gedaan heeft geen aanslag op te leggen. Deze beschikking wordt relatief weinig genomen, mede omdat in de gevallen waarin geen belasting (meer) verschuldigd is op grond van de artikelen 9.4 van de Wet IB 2001 en 25a van de Wet Vpb 1969 ook een nihil-aanslag vastgesteld kan of moet worden. Het kabinet stelt daarom voor om de "beschikking geen aanslag" te laten vervallen. Een belastingplichtige die aangifte doet, verwacht en heeft recht op een aanslag. Anders dan op de "beschikking geen aanslag" is het nieuwe herzieningsregime van toepassing op een nihil-aanslag. Een belastingplichtige die meent dat ten onrechte een nihil-aanslag is vastgesteld of die nog aanvullende informatie heeft, kan deze dan eenvoudig doorgeven gedurende een veel langere periode dan geldt voor het maken van bezwaar tegen de beschikking om geen aanslag op te leggen.

Voorgesteld wordt om in het in dat geval vrijkomende artikel 12 van de AWR een regeling te treffen voor het opschorten van de aanslagtermijn. Ook in de toekomst kunnen zich situaties voordoen waarin bijvoorbeeld de beschikbare informatie onvoldoende is om een aanslag vast te stellen, waarin ernstige twijfel bestaat aan de juistheid en volledigheid van beschikbare informatie of waarin een lopend boekenonderzoek of overleg tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige in de weg staat aan de vaststelling van de aanslag. Voor dit soort situaties kent artikel 4:15 van de Awb de bevoegdheid om termijnen op te schorten. Dit artikel geldt niet voor de aanslagregeling, omdat de aangifte geen aanvraag is in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Awb en de aanslag dus geen beschikking op aanvraag is. De tekst van artikel 4:15 van de Awb leent zich bovendien niet goed voor van overeenkomstige toepassing. Daarom wordt in het voorgestelde artikel 12 van de AWR een eigen regeling getroffen, die overigens wat betreft de gevallen waarin de aanslagtermijn kan worden opgeschort op artikel 4:15 van de Awb is gebaseerd.

Artikel II, onderdeel E (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het bestaande heffingssysteem kan de inspecteur de aanslag niet aanvullen. Indien bij de aanslag te weinig belasting is geheven, heeft de inspecteur uitsluitend de bevoegdheid tot navordering. De introductie van herziening bij aanslagen wijzigt dit. Het nieuwe artikel 11, zesde lid, van de AWR voorziet in aanvullingen op de aanslag. De bevoegdheid tot het aanvullen van de aanslag is niet aan voorwaarden verbonden. Aanvullingen zijn mogelijk gedurende de in het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 22c van de AWR (artikel II, onderdeel I) genoemde herzieningstermijn van 18 maanden. Deze termijn is de uitkomst van de weging van meerdere belangen, in het bijzonder het belang van een juiste belastingheffing enerzijds en het belang van rechtszekerheid anderzijds. Navordering maakt inbreuk op de rechtszekerheid en verstoort in dat opzicht de gevonden balans. Dit is dan ook alleen nog maar gerechtvaardigd, indien de belastingschuld niet juist is vastgesteld door enig toedoen of nalaten van de belastingplichtige. In die lijn wordt de bevoegdheid tot navorderen beperkt tot de gevallen waarin 1) het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat er ten onrechte geen of te weinig belasting geheven is, 2) de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste informatie verstrekt of juiste

informatie onthoudt, of 3) de belastingplichtige niet voldoet aan zijn betaalverplichting, waardoor de herzieningstermijn voortijdig eindigt.

Het huidige artikel 16, eerste lid, van de AWR bevat de bevoegdheid tot navorderen bij een nieuw feit. Het nieuwe artikel 16, eerste lid, van de AWR voegt daaraan de voorwaarde toe dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Daarvan is in elk geval sprake als de niet of te weinig geheven belasting ten minste 15 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt. Het nieuwe artikel 16, tweede lid, van de AWR bekort de navorderingstermijn bij een nieuw feit tot 2 jaar na het einde van de herzieningstermijn.

Het aandragen van de voor een juiste belastingheffing relevante informatie is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Een juiste belastingheffing is een vaststelling van de belastingschuld die niet te hoog én niet te laag is. Als het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat bijvoorbeeld een aanslag ten onrechte achterwege blijft of de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, wordt van hem verwacht dat hij dit aangeeft. Als de belastingplichtige dit nalaat en de inspecteur na afloop van de herzieningstermijn achter een voor de belastingheffing relevant feit komt dat hem niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn, moet de inspecteur daarom de ten onrechte niet of te weinig geheven belasting kunnen navorderen.

Evenals in het huidige artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR wordt omwille van de rechtszekerheid, "redelijkerwijs kenbaar" nader ingevuld. Als de niet of te weinig geheven belasting ten minste 15 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt, wordt de kenbaarheid verondersteld. Daaronder is het aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat er ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het niet geheven bedrag niet procentueel, maar wel in absolute zin omvangrijk is. Het nieuwe artikel 16, eerste lid, van de AWR legt de grens van de kenbaarheid bij een afwijking van 15 percent. Anders dan in het huidige artikel 16, tweede lid, onderdeel c, van de AWR is voor navordering op grond van dit voorgestelde lid een nieuw feit vereist. Indien de inspecteur gedurende de herzieningstermijn met het voor de belastingheffing relevante feit bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan hij niet navorderen op grond van het nieuwe artikel 16, eerste lid, van de AWR, hoe hoog het bedrag van de ten onrechte niet of te weinig geheven belasting ook is.

Zonder navorderingsbevoegdheid zou de belastingschuld ook voor kwaadwillenden na de herzieningstermijn vaststaan. Dit is niet wenselijk. Belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, behoren niet te profiteren van de snelle(re) rechtszekerheid die het beoogde heffingssysteem biedt. Van kwade trouw is sprake indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt.⁵ Onder opzet wordt ook voorwaardelijk opzet begrepen. Het nieuwe artikel 16, derde lid, onderdeel a, van de AWR bepaalt dat de inspecteur bij kwade trouw de niet of te weinig geheven belasting kan navorderen. De navorderingstermijn vangt aan bij het einde van de herzieningstermijn en vervalt 12 jaar later. Deze navorderingsbevoegdheid geldt voor alle bestanddelen van het voorwerp van de inkomstenbelasting, de schenkbelasting en de erfbelasting en ongeacht of deze bestanddelen in

⁵ Zie bijvoorbeeld HR 11 juni 1997, nr. 32 299, BNB 1997/384.

Nederland of in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. Voor de erfbelasting blijft daarnaast de in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid in buitenslandsituaties van artikel 66, vierde lid, van de Successiewet 1956 gelden.

Het nieuwe artikel 16, derde lid, onderdeel b, van de AWR regelt de bevoegdheid tot navorderen zodra een dwangbevel is betekend. Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 22d, onderdeel b, van de AWR eindigt dan de herzieningstermijn. Als dag van betekening van het dwangbevel geldt de dagtekening van het dwangbevel. De achtergrond van deze bepaling is dat belastingplichtigen die niet voldoen aan hun betaalverplichting de toegang tot het soepele herzieningsregime moet worden ontzegd. Er is echter geen reden om de inspecteur de bevoegdheid om de aanslag aan te vullen te ontzeggen, met dien verstande dat de belastingplichtige rechtsbescherming moet hebben tegen een eventuele aanvulling. Dit wordt bewerkstelligd door de navorderingsbevoegdheid van artikel 16, derde lid, onderdeel b, van de AWR. Tegen de navorderingsaanslag kan de belastingplichtige binnen zes weken bezwaar maken. De navorderingsbevoegdheid van artikel 16, derde lid, onderdeel b, van de AWR geldt eveneens in alle gevallen en duurt zolang de inspecteur de aanslag had kunnen aanvullen als het herzieningsregime niet door de betekening van het dwangbevel was geëindigd.

In artikel 20 van de AWR, de naheffingsbevoegdheid, worden bewust en uitdrukkelijk geen wijzigingen voorgesteld. De naheffingstermijn blijft derhalve 5 jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Ook andere mogelijke beperkingen in de navorderings sfeer werken niet door naar de naheffings sfeer.

Artikel II, onderdelen F, E en H (artikelen 21d, 21j en 21ja van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 21ja van de AWR verstaat voor de toepassing van de artikelen 21d en 21j van die wet onder ambtshalve vermindering mede een herziening als bedoeld in artikel 9.5, eerste lid, van de Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om herziening niet alleen mogelijk te maken tegen voorlopige aanslagen maar ook tegen aanslagen inkomstenbelasting. Van die gelegenheid wordt gebruik gemaakt om het verzoek om herziening in de artikelen 21d en 21j van de AWR zelf op te nemen als reden voor het plaatsen van een aantekening "in onderzoek" dan wel het verwijderen daarvan en om het verzoek om herziening aan te merken als verzoekschrift om ambtshalve vermindering van het inkomensgegeven dan wel een verzoekschrift om wijziging van het besluit van de afnemer. Artikel 21ja van de AWR kan daarmee vervallen.

Artikel II, onderdeel I (hoofdstuk IVB, artikelen 22 en 22a tot en met 22f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 22

Het voorgestelde artikel 22, eerste lid, van de AWR definieert herziening als het aanvullen van een voorlopige aanslag of een aanslag die is vastgesteld ingevolge de Wet IB 2001 of de Successiewet 1956. De bevoegdheid van de inspecteur om de voorlopige aanslag en de aanslag aan te vullen volgt uit artikel 13, derde lid, van de AWR en het voorgestelde artikel 11, zesde lid, van de AWR. Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 2, tweede lid, onderdeel g,

van de AWR (artikel II, onderdeel A) begrijpt de belastingwet onder de voorlopige aanslag en de aanslag de aanvulling daarop.

Herziening is een beschikking en het verzoek om herziening van de belastingplichtige is een aanvraag in de zin van artikel 1:3 van de Awb. Anders dan op de aangifte en de aanslag is titel 4.1 van de Awb op herziening en het verzoek daartoe rechtstreeks van toepassing. Afdeling 4.1.2 van de Awb bevat voorschriften over het horen van de belanghebbende. Het horen is een formeel voorschrift dat niet goed past binnen de informele herzieningsprocedure. Daarnaast voorziet artikel 4:12 van de Awb erin dat het horen bij aanvragen als het verzoek om herziening reeds achterwege gelaten wordt. Het zou echter alleen maar verwarrend werken als de inspecteur zich telkens op dit artikel zou moeten beroepen. Het nieuwe artikel 22, tweede lid, van de AWR sluit toepassing van afdeling 4.1.2 van de Awb daarom uit. Dit belet de inspecteur op geen enkele wijze om in voorkomende gevallen contact met de belastingplichtige op te nemen naar aanleiding van een verzoek om herziening.

Het nieuwe artikel 22, tweede en derde lid, van de AWR verklaart een aantal artikelen uit de Awb over bezwaar en beroep van overeenkomstige toepassing op verzoeken om herziening. Artikel 6:9 van de Awb bepaalt wanneer een bezwaar- of beroepschrift tijdig is ingediend. Ook voor het verzoek om herziening geldt dat dit tijdig is ingediend indien het voor het einde van de termijn door de Belastingdienst is ontvangen of – bij verzending per post - indien het verzoek voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits het niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen. Overeenkomstige toepassing van artikel 6:16 Awb brengt mee dat het verzoek om herziening niet de werking schorst van de voorlopige aanslag of de aanslag waarvan herziening wordt verzocht. Indien de belastingplichtige zich bij het doen van zijn verzoek om herziening laat vertegenwoordigen, zendt de inspecteur de beschikking tot afwijzing van dat verzoek in ieder geval aan de gemachtigde overeenkomstig artikel 6:17 van de Awb.

Artikel 22a

Herziening dient het op eenvoudige wijze vaststellen van de juiste belastingschuld. Indien meer of andere informatie beschikbaar komt dan waarop de voorlopige aanslag of de aanslag is gebaseerd, vult de inspecteur de voorlopige aanslag of aanslag aan. Zoals volgt uit het nieuwe artikel 22a, eerste lid, van de AWR kan de tot aanvulling leidende informatie afkomstig zijn van de belastingplichtige of kan de inspecteur uit eigen beweging de voorlopige aanslag of aanslag aanvullen.

Titel 4.1 van de Awb is van toepassing op (het verzoek om) herziening. Deze titel bevat bepalingen over onder meer de aanvraag en de beslistermijn (met uitzondering van afdeling 4.1.2, zie het nieuwe artikel 22, tweede lid, van de AWR). Zo wordt de aanvraag ofwel het verzoek om herziening schriftelijk ingediend. Onder schriftelijk is elektronisch begrepen. Voor het verzoek om herziening kan de Belastingdienst een formulier vaststellen. De weinige eisen die aan het verzoek worden gesteld, zijn opgenomen in artikel 4:2 van de Awb. Artikel 4:5 van de Awb bevat een regeling op grond waarvan de inspecteur kan besluiten een verzoek om herziening niet in behandeling te nemen. Hoewel een belastingplichtige gedurende de herzieningstermijn een onbeperkt aantal verzoeken om herziening kan doen, werpt artikel 4:6 van de Awb een dam op tegen een herhaald verzoek dat al eerder geheel of gedeeltelijk is afgewezen en waartegen de belastingplichtige niet in bezwaar gegaan is.

Op grond van artikel 4:13 van de Awb moet de beslissing op een verzoek om herziening binnen een redelijke termijn gegeven worden. De redelijke termijn is in ieder geval verstreken indien de inspecteur niet binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek om herziening een beslissing heeft genomen, tenzij de inspecteur de belastingplichtige op grond van artikel 4:14, derde lid, van de Awb tijdig mededeelt dat de beslissing niet binnen 8 weken genomen kan worden en daarbij een andere termijn noemt. Artikel 4:15 van de Awb bevat een aantal gronden, waarop de termijn om te beslissen op een verzoek om herziening kan worden opgeschort. Deze bepaling heeft als basis gediend voor het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 12 van de AWR (artikel II, onderdeel C), dat op grond van het nieuwe artikel 22c, zesde lid, van de AWR ook geldt voor de herzieningstermijn. Indien de belastingplichtige een verzoek om herziening doet, dat bijvoorbeeld niet kan worden beoordeeld zonder nader onderzoek of waarover overleg gewenst is, schort artikel 4:15 van de Awb de termijn om op het verzoek om herziening te beslissen op. Het nieuwe artikel 22c, vijfde lid, van de AWR leidt ertoe dat de inspecteur ook de herzieningstermijn kan opschorten, bijvoorbeeld omdat hij voorziet dat het benodigde onderzoek of het gewenste overleg al dan niet naar aanleiding van een verzoek om herziening van de belastingplichtige veel tijd gaat kosten.

Tegen de beschikking tot aanvulling van de aanslag, al dan niet op verzoek van de belastingplichtige, staan geen rechtsmiddelen open. In het gesloten stelsel van de AWR is beroep – en dus bezwaar – namelijk alleen mogelijk tegen beschikkingen die de belastingwet als voor bezwaar vatbaar aanmerkt. Het nieuwe artikel 22a, tweede lid, van de AWR doet dit uitsluitend voor de beslissing om een verzoek om herziening van de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk af te wijzen. Zodra een geschil ontstaat, geniet de belastingplichtige dus rechtsbescherming. Indien de inspecteur het op de voorlopige aanslag of aanslag verschuldigde bedrag vermeerdert, behoeft geen geschil te bestaan of ontstaan. In beginsel geschiedt deze herziening dan ook bij aanvulling op de (voorlopige) aanslag. Indien echter bijvoorbeeld uit eerder overleg tussen de inspecteur en de belastingplichtige is gebleken dat zij het oneens zijn over de aanvulling, bepaalt het nieuwe artikel 22a, derde lid, van de AWR dat de inspecteur ook tevens direct een voor bezwaar vatbare beschikking kan nemen. De belastingplichtige kan tegen deze beschikking rechtstreeks rechtsmiddelen aanwenden zonder dat hij eerst een verzoek om herziening van de aanvulling op de (voorlopige) aanslag moet indienen. Om te voorkomen dat de inspecteur de aanslagregeling ten onrechte in de geschilfase trekt, is de schriftelijke instemming van de belastingplichtige een voorwaarde voor het direct nemen van een voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikelen 22b en 22f

Het nieuwe artikel 22b van de AWR regelt de termijnen voor herziening van de voorlopige aanslag. Deze vangt aan op de dag na die van dagtekening van de voorlopige aanslag en eindigt op de dag waarop de aangifte met betrekking tot hetzelfde tijdvak of tijdstip als de voorlopige aanslag is ontvangen. Door de termijn van herziening van de voorlopige aanslag te laten eindigen op de dag van de aangifte ontstaat een betere scheiding tussen de voorlopige aanslagregeling en de aanslagregeling waarvoor die aangifte het startpunt is. Het eindigen van de voorlopige aanslagregeling bij het doen van aangifte sluit bovendien beter aan bij de beleving van belastingplichtigen. Aanvullingen die de belastingplichtige doet na de aangifte en vóórdat de aanslag is vastgesteld, leiden aldus niet tot een (nadere) voorlopige aanslag, maar worden – voor

zover mogelijk – door de inspecteur meegenomen bij het vaststellen van de aanslag. Dit wordt expliciet vastgelegd in artikel 22f van de AWR.

Zoals gezegd eindigt de termijn voor het herzien van een voorlopige aanslag op de dag waarop de aangifte met betrekking tot hetzelfde tijdvak of tijdstip is ontvangen. Indien de belastingplichtige binnen 8 weken voor het doen van aangifte een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag doet, kan het voorkomen dat de inspecteur nog niet op dit verzoek heeft beslist. De voorlopige aanslagregeling zou dan alsnog over het moment van het doen van aangifte heen getild worden. Gelet op de beoogde scheiding tussen de voorlopige aanslagregeling en de aanslagregeling is dit niet gewenst. Daarom bepaalt artikel 22b, derde lid, van de AWR dat de inspecteur kan afzien van het nemen van een beslissing op een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag dat binnen 8 weken voor de ontvangst van de aangifte is gedaan. In plaats daarvan kan de inspecteur met dit verzoek rekening houden bij het vaststellen van de aanslag.

Artikel 22c

Het nieuwe artikel 22c van de AWR bepaalt dat de termijn voor herziening van een aanslag aanvangt op de dag na de ontvangst van de aangifte en 18 maanden later eindigt. Idealiter staat de belastingsschuld voor goedwillende belastingplichtigen na afloop van de herzieningstermijn vast. Dit kan alleen indien de herzieningstermijn voldoende lang is, zodat belastingplichtigen voldoende gelegenheid hebben om aanvullende informatie door te geven en de Belastingdienst voldoende gelegenheid heeft voor de beoordeling van en toezicht op daarvoor in aanmerking komende aangiften. Een herzieningstermijn van 18 maanden biedt die gelegenheid.

Op het uitgangspunt dat de dag van ontvangst van de aangifte bepalend is voor de aanvang van de herzieningstermijn, gelden, evenals bij de aanslagtermijn, drie uitzonderingen. Het voorgestelde artikel 11, derde lid, tweede volzin, van de AWR bepaalt dat aangiften inkomstenbelasting die zijn ontvangen vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft, geacht worden te zijn ontvangen op 1 april van dat kalenderjaar. Daarmee wordt voorkomen dat voor de grote bulk van de aangiften de aanslagtermijn op verschillende dagen aanvangt en eindigt. Om dezelfde reden wordt in artikel 22c, tweede lid, van de AWR bepaald dat de fictieve ontvangstdatum ook doorwerkt naar de herzieningstermijn. Voor deze aangiften eindigt de herzieningstermijn dan 18 maanden na 1 april, ofwel op 1 oktober van het jaar volgend op het jaar waarin aangifte gedaan is. De tweede uitzondering geldt voor een belastingplichtige die niet of niet tijdig aangifte doet, dat wil zeggen wiens aangifte niet is ontvangen binnen de door de inspecteur op grond van artikel 9, eerste of tweede lid, van de AWR gestelde of verlengde termijn. Op grond van het nieuwe artikel 22c, derde lid, van de AWR vangt voor hen de herzieningstermijn aan op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd. De derde uitzondering betreft partners. Het nieuwe artikel 22c, vierde lid, van de AWR is gelijklopend aan het voorgestelde artikel 11, vijfde lid, van de AWR.

Een verzoek om herziening is aan te merken als een aanvraag in de zin van de Awb en de herziening als een beschikking. Op grond van artikel 4:13 van de Awb beslist de inspecteur in beginsel binnen 8 weken op een verzoek om herziening. Indien een verzoek vlak vóór het einde van de herzieningstermijn wordt gedaan, eindigt de beslistermijn na de herzieningstermijn. De inspecteur zou dan bij toewijzing van het verzoek geen aanvulling op de aanslag kunnen vaststellen, omdat de bevoegdheid tot aanvulling van de aanslag is gekoppeld aan de

herzieningstermijn. Het nieuwe artikel 22c, vijfde lid, van de AWR bepaalt dat om die reden in dat geval de herzieningstermijn met 8 weken verlengd wordt. Andersom zou de belastingplichtige indien de inspecteur de aanslag vlak vóór het einde van de herzieningstermijn aanvult onvoldoende tijd kunnen hebben om op de aanvulling te reageren. Redelijkerwijs moet de belastingplichtige voor een eventuele reactie eveneens een termijn van 8 weken gegund worden. Het nieuwe artikel 22c, vijfde lid, van de AWR bepaalt dat ook dan de herzieningstermijn met 8 weken verlengd wordt.

Het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 12 van de AWR (artikel II, onderdeel C) schort in bepaalde situaties de aanslagtermijn op. Het nieuwe artikel 22c, zesde lid, verklaart dit artikel van overeenkomstige toepassing op de herzieningstermijn. Ook gedurende de herzieningstermijn kunnen zich situaties voordoen, al dan niet naar aanleiding van een verzoek om herziening van de belastingplichtige, waarin bijvoorbeeld de beschikbare informatie onvoldoende is om een aanslag vast te stellen, waarin ernstige twijfel bestaat aan de juistheid en volledigheid van beschikbare informatie of waarin een lopend boekenonderzoek of overleg tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige in de weg staat aan een zorgvuldige vaststelling van de aanslag.

Artikel 22d

Het voorgestelde herzieningsregime voorziet erin dat de belastingplichtige een voor bezwaar vatbare beschikking ontvangt, indien er een geschil ontstaat. Op deze wijze kan de belastingplichtige de voorlopige aanslag, de aanslag of een aanvulling daarop voorleggen in bezwaar en beroep. Op grond van het nieuwe artikel 22d, onderdeel a, van de AWR eindigt op dat moment het herzieningsregime. De voorlopige aanslag en de aanslag kunnen niet worden beschouwd als een meerledig besluit in die zin dat de elementen waaruit het als verschuldigd vastgestelde bedrag is opgebouwd, zouden kunnen worden onderscheiden als evenzovele besluitonderdelen. Een bezwaar tegen een element van de voorlopige aanslag of aanslag moet derhalve worden beschouwd als een bezwaar tegen die aanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele elementen van die aanslag.⁶ Het zou los daarvan overigens ook niet wenselijk zijn de aanslag te splitsen in elementen waartegen bezwaar loopt en elementen die herzien kunnen worden. De elementen van de voorlopige aanslag of de aanslag moeten in bezwaar en beroep in samenhang beoordeeld (kunnen) worden.

Indien de belastingplichtige nadat hij bezwaar gemaakt heeft toch een verzoek om herziening doet, merkt de inspecteur dit aan als een aanvulling op het bezwaarschrift. Indien de inspecteur het met de inhoud van deze aanvulling eens is, kan hij het bezwaar in zoverre toewijzen en de (voorlopige) aanslag dienovereenkomstig verminderen. Met andere woorden, in bezwaar of beroep blijft het geschil beperkt tot die elementen waarover de belastingplichtige en de inspecteur het daadwerkelijk oneens zijn.

Op grond van het nieuwe artikel 22d, onderdeel b, van de AWR eindigt de termijn voor herziening verder zodra een dwangbevel is betekend voor de aanslag in kwestie. De dag van betekening is de op het dwangbevel vermelde dagtekening. Herziening gaat uit van een open en transparante relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, waarin ook de belastingplichtige zijn verantwoordelijkheid neemt. Die verantwoordelijkheid strekt zich niet alleen

⁶ Vgl. HR, 24 januari 2003, nr. 36 247, LJN AD9713.

uit over het aandragen van de voor de belastingheffing relevante informatie maar ook over het voldoen aan zijn andere verplichtingen, zoals de verplichting tot betaling. Indien de belastingplichtige na daaraan herinnerd te zijn en na daartoe aangemaand te zijn niet betaalt, wordt hem toegang tot het soepele herzieningsregime ontzegd. De werkzaamheden van de ontvanger zouden ook ontoelaatbaar worden gefrustreerd indien de belastingplichtige zelfs nog na het betekenen van een dwangbevel zou kunnen verzoeken om de aanslag naar beneden bij te stellen.

Indien de belastingplichtige niet betaalt, is er geen reden om de inspecteur zijn bevoegdheden te ontnemen. Daarom bepaalt het nieuwe artikel 16, derde lid, onderdeel b, van de AWR dat de inspecteur bij toepassing van artikel 22d, onderdeel b, van de AWR in alle gevallen kan navorderen. Op deze wijze kan de inspecteur aanvullingen op de aanslag zijnerzijds alsnog formaliseren. De keuze voor navordering waarborgt de rechtsbescherming van de belastingplichtige tegen de aanvulling. Hij kan namelijk binnen 6 weken bezwaar maken tegen de navorderingsaanslag. De navorderingsbevoegdheid van artikel 16, derde lid, onderdeel b, van de AWR eindigt op het moment waarop de herzieningstermijn zou zijn geëindigd, indien artikel 22d, onderdeel b, van de AWR niet van toepassing zou zijn geweest.

Artikel 22e

Herziening heeft betrekking op voorlopige aanslagen en aanslagen. Er is een aantal beschikkingen waarvan de grondslag dezelfde is als of samenhangt met de grondslag van de voorlopige aanslag of aanslag, te weten het belastbare inkomen voor de inkomstenbelasting en de belaste verkrijging voor de schenk- of erfbelasting. Deze samenhangende beschikkingen kunnen, maar hoeven niet op hetzelfde aanslagbiljet vermeld te zijn. Voorbeelden zijn de belastingrente, de revisierente, de vergrijpboete, de verliesvaststelling en het verzamelinkomen. Onder de huidige regeling moet de belastingplichtige afzonderlijk bezwaar maken tegen zowel de aanslag als de samenhangende beschikking. Na invoering van herziening bij aanslagen zou de belastingplichtige die het niet eens is met de grondslag voor de voorlopige aanslag of de aanslag, eenvoudig om herziening kunnen verzoeken, terwijl hij voor aanpassing van de op diezelfde of een samenhangende grondslag gebaseerde beschikking nog steeds bezwaar zou moeten maken. Dit is niet wenselijk. Het voorgestelde artikel 22e van de AWR bepaalt daarom dat indien de inspecteur de voorlopige aanslag of aanslag herziet, hij ook de beschikking aanpast die dezelfde of een samenhangende grondslag heeft.

Artikel 22e van de AWR is voor de belastingplichtige een vereenvoudiging. De belastingplichtige hoeft maar eenmaal de grondslag aan de orde te stellen. Het kan niet meer voorkomen dat de belastingplichtige wel opkomt tegen de voorlopige aanslag of de aanslag en abusievelijk nalaat om daarbij ook de samenhangende beschikkingen te betrekken. Tegelijkertijd blijft de rechtsbescherming gehandhaafd indien de belastingplichtige meent dat die beschikking om andere redenen niet deugt, bijvoorbeeld dat hem ten onrechte of tegen een onjuist percentage belastingrente is berekend of dat hem geen opzet of grove schuld verweten kan worden. Om deze en andere redenen die niet de grondslag betreffen, kan – en moet – de belastingplichtige nog steeds bezwaar maken en eventueel in beroep gaan.

Artikel II, onderdeel J (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijzigingen in artikel 24a van de AWR volgen uit het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 22e van die wet. Dat artikel bepaalt dat de inspecteur uit eigen beweging de beschikking wijzigt indien deze dezelfde of een samenhangende grondslag heeft als de voorlopige aanslag of aanslag (het belastbare inkomen of de belaste verkrijging) en de voorlopige aanslag of aanslag wordt herzien. De belastingplichtige hoeft dus niet alleen geen bezwaar en beroep meer tegen de grondslag van de beschikking te maken, het voorgestelde artikel 24a, derde lid, van de AWR sluit dit ook uit. Het is namelijk niet wenselijk dat in bezwaar of beroep geoordeeld moet worden over de grondslag van een beschikking, die nog via de voorlopige aanslag of aanslag voor herziening vatbaar is. Als alternatief zou kunnen worden bepaald dat bezwaar en beroep tegen de grondslag van een samenhangende beschikking de mogelijkheid van herziening van de voorlopige aanslag of aanslag beëindigt. Dit alternatief is minder wenselijk.

Voor de op hetzelfde aanslagbiljet vermelde beschikkingen wordt in het nieuwe artikel 24a, tweede lid, van de AWR een vangnetbepaling voorgesteld. Indien de belastingplichtige bezwaar maakt of beroep instelt tegen de beschikking, bedoeld in artikel 22a van de AWR, worden de bestuurlijke boeten, de belastingrente, de revisierente, het verzamelinkomen en de verliesvaststelling geacht deel uit te maken van die voorlopige aanslag of aanslag. In dat bezwaar of beroep kan de belastingplichtige alsnog die beschikkingen aan de orde stellen, ook als de beschikking al onherroepelijk vaststaat. Het voorgestelde artikel 65, vierde lid, van de AWR voorziet erin dat bij vermindering van de voorlopige aanslag of aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting in bezwaar of beroep de inspecteur de samenhangende beschikking ambtshalve vermindert.

Artikel II, onderdeel K (artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op grond van het in dit wetsvoorstel opgenomen hoofdstuk IVB van de AWR (artikel II, onderdeel I) worden voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting vatbaar voor herziening. Op grond van de wijziging van artikel 26 van de AWR zijn deze aanslagen diensgevolge niet meer vatbaar voor beroep en dus ook niet voor bezwaar (zie artikel 7:1 van de Awb). Dat betekent niet dat de belastingplichtige rechtsbescherming ontnomen wordt. Indien een geschil ontstaat, neemt de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking, waarmee de belastingplichtige de afwijzing van zijn herzieningsverzoek met betrekking tot de voorlopige aanslag of aanslag eerst in bezwaar en uiteindelijk aan de rechter kan voorleggen.

Artikel II, onderdeel L (artikel 30fe van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Het nieuwe artikel 30fe, eerste lid, van de AWR geeft aan wat de gevolgen zijn voor de toepassing van de regeling belastingrente in het geval een aanslag inkomstenbelasting wordt herzien. Aangesloten wordt bij artikel 30fb van de AWR dat de rentegevolgen regelt van de herziening van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting. In artikel 30fb van de AWR zijn de verschillende situaties uitgeschreven die zich bij een herziening van een voorlopige aanslag kunnen voordoen. Dezelfde situaties kunnen zich ook voordoen bij de herziening van een aanslag inkomstenbelasting. Het gaat om de volgende zes situaties:

a. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt hoger. Over het bedrag van de verhoging wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar tot zes weken na de dagtekening van de herziening. Er geldt een beperking van de renteperiode ingeval de inspecteur "traag is geweest" met de herziening.

b. Het op de aanslag te betalen bedrag lager wordt lager. Over het bedrag van de vermindering wordt rente vergoed ingeval de inspecteur "traag is geweest" met de herziening. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en dus niet overeenkomstig het verzoek de aanslag herziet.

c. Het op de aanslag te betalen bedrag aan belasting wijzigt in een terug te ontvangen bedrag aan belasting. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt deze teruggegeven. Over de teruggaaf aan belasting, wordt geen belastingrente vergoed, tenzij de inspecteur "te traag is geweest" met de herziening overeenkomstig het door de belastingplichtige ingediende verzoek.

d. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag aan belasting wijzigt in een te betalen bedrag. Over het verschil tussen het terug te ontvangen bedrag en het te betalen bedrag wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de aanvulling op de aanslag wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het belastingjaar – wordt beperkt indien de inspecteur "traag is geweest" met de herziening.

e. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag wordt lager. Over het verschil tussen de terug te ontvangen bedragen wordt belastingrente in rekening gebracht ingeval de aanvulling op de aanslag wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar. Ook hier geldt dat de renteperiode – die aanvangt zes maanden na afloop van het belastingjaar - wordt beperkt indien de inspecteur "traag is geweest" met de herziening.

f. Het op de aanslag terug te ontvangen bedrag wordt hoger. De belastingplichtige krijgt in deze situatie dus een belastingteruggaaf. In dit geval wordt belastingrente vergoed als wordt voldaan aan de voorwaarden in artikel 30fa, eerste lid, van de AWR: de aanvulling op de aanslag wordt naar aanleiding van een verzoek vastgesteld na zes maanden na afloop van het belastingjaar en de inspecteur is "traag geweest" met de herziening.

Er is sprake van een situatie dat de inspecteur "traag is geweest", indien hij niet binnen de beslistermijn van in beginsel acht weken na ontvangst van het herzieningsverzoek de aanslag heeft aangevuld overeenkomstig dat verzoek. Tot slot geldt dat indien het op de aanslag te betalen bedrag verminderd wordt of het op de aanslag terug te ontvangen bedrag hoger wordt, er geen rente zal worden vergoed als dit het gevolg is van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt eerder in rekening gebrachte rente wel evenredig verminderd.

De wijziging van artikel 30fe, tweede lid, van de AWR houdt verband met het feit dat het nieuwe herzieningsregime voor de aanslag inkomstenbelasting met zich brengt dat deze aanslag niet langer voor bezwaar vatbaar is. De tekst van het tweede lid – dat betrekking heeft op de rentegevolgen van een vermindering van de aanslag als gevolg van een bezwaar- of beroepsprocedure – wordt hiermee in overeenstemming gebracht.

Artikel II, onderdeel M (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Het voorgestelde artikel 30g, vierde lid, van de AWR geeft aan wat de gevolgen zijn voor de toepassing van de regeling belastingrente in het geval een aanslag of voorlopige aanslag erfbelasting wordt herzien. Evenals in het nieuwe artikel 30fe, eerste lid, van de AWR wordt aangesloten bij artikel 30fb van de AWR dat de rentegevolgen regelt van de herziening van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting. Overeenkomstige toepassing van dit artikel voor de herziening van de voorlopige aanslag of aanslag erfbelasting leidt tot toepassing van de regeling belastingrente in een tweetal situaties:

a. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt hoger. Over het bedrag van de verhoging wordt belastingrente in rekening gebracht vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar tot zes weken na de dagtekening van de aanvulling op de aanslag. Er geldt een beperking van de renteperiode ingeval de inspecteur "traag is geweest" met de herziening.

b. Het op de aanslag te betalen bedrag wordt lager. Over het bedrag van de vermindering wordt rente vergoed ingeval de inspecteur "traag is geweest" met de herziening. Als bij de aanslag belastingrente was berekend, dan wordt een evenredig deel van deze rente teruggegeven. Rente wordt niet vergoed als de inspecteur afwijkt van het verzoek en dus niet overeenkomstig het verzoek de aanslag herziet.

Daarnaast geldt ook voor de erfbelasting dat indien het op de voorlopige aanslag of aanslag te betalen bedrag verminderd wordt, er geen rente zal worden vergoed als de vermindering het gevolg is van een bezwaar- of beroepsprocedure. In deze situaties wordt eerder in rekening gebrachte rente wel evenredig verminderd. Het huidige vierde en vijfde lid worden in verband met het voorgestelde nieuwe vierde lid, vernummerd tot vijfde en zesde lid. De aanpassing in het vijfde lid (nieuw) strekt er toe om het toepassingsbereik van de regels die in dit lid zijn opgenomen met betrekking tot de vermindering van gerekende rente naar aanleiding van een bezwaar- of beroepsprocedure, te beperken tot navorderingsaanslagen. Voor aanslagen wordt op dit punt namelijk voorzien door de van overeenkomstige toepassing verklaring van artikel 30fb.

Artikel II, onderdeel N (artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Herziening biedt de belastingplichtige de mogelijkheid om op eenvoudige en soepele wijze te verzoeken om aanvulling van de voorlopige aanslag of aanslag inkomstenbelasting, schenk- en erfbelasting. Voor dit verzoek heeft hij op grond van het voorgestelde artikel 22c, tweede lid, van de AWR 18 maanden de tijd, te rekenen vanaf de dag na ontvangst door de inspecteur van de aangifte. In de praktijk blijken de meeste aanvullingen van de belastingplichtige te komen naar aanleiding van de ontvangst van de aanslag na de aangifte en naar aanleiding van het doen van aangifte over het volgende tijdvak. De herzieningstermijn is zo gekozen dat deze beide momenten (redelijkerwijs) omvat. 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, is het gewenst om de voorwaarden voor ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting aan te scherpen. In de eerste plaats is dit gewenst om de herzieningsperiode af te bakenen van de ambtshalve

vermindering. Naar de mening van het kabinet is het niet redelijk 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. Daarnaast is het gewenst om ook hier een balans te vinden met de bevoegdheden van de Belastingdienst. Diens bevoegdheden tot heffing na de herzieningsperiode, namelijk door middel van navordering, worden aanzienlijk beperkt. Voor belastingplichtigen is een vergelijkbare beperking niet aan de orde. Wel verplicht het nieuwe artikel 65, derde lid, van de AWR de belastingplichtige om bij een verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting feiten of omstandigheden te vermelden, die hem redelijkerwijs zijn gebleken of zijn veranderd nadat de termijn voor herziening is verstreken. Deze voorwaarde is ontleend aan artikel 4:6 van de Awb. Indien de belastingplichtige geen "nova" vermeldt, kan de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering zonder meer afwijzen.

Het nieuwe artikel 65, vierde lid, van de AWR bepaalt dat de inspecteur de beschikking ambtshalve vermindert, indien de grondslag van die beschikking dezelfde is of samenhangt met die van de voorlopige aanslag of de aanslag en de grondslag van die voorlopige aanslag of aanslag in bezwaar of beroep wordt verminderd. Daarmee wordt bewerkstelligd dat een vermindering die voortvloeit uit het in dit wetsvoorstel opgenomen artikel 24a, tweede lid, van de AWR (artikel II, onderdeel J) ook kan worden geformaliseerd.

Artikel V

Artikel III (artikel 2 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 bepaalt dat voor de toepassing van die wet onder belastingaanslag mede wordt verstaan een beschikking of uitspraak strekkende tot – al dan niet nadere – vaststelling van een ingevolge de AWR, de Algemene douanewet (ADW) of enige andere wettelijke regeling betreffende de heffing van rijksbelastingen verschuldigd of terug te geven bedrag. Om er geen misverstand over te laten bestaan dat ook de beschikking tot aanvulling van een voorlopige aanslag of aanslag hieronder begrepen wordt, wordt de opsomming in artikel 2, tweede lid, onderdeel c, van de IW 1990 op dit punt aangevuld. Voor de inning van de aanvulling op de (voorlopige) aanslag zijn dus dezelfde regels van toepassing zoals die gelden voor de inning van belastingaanslagen.

Artikel IV

Artikel VI (delegatiebepaling herziening bij aanslagen)

Het invoeren van de mogelijkheid van herziening bij aanslagen is een omvangrijke operatie, niet in de laatste plaats voor de Belastingdienst. Naast aanpassingen in de automatisering vergt een verantwoorde invoering van de herziening bij aanslagen dat bestaande voorraden afdoende zijn weggewerkt. De voorgestelde inwerkingtreding bij koninklijk besluit biedt gelegenheid om eerst de automatisering op orde te krijgen. Daarnaast wordt voorzien in een mogelijkheid om tijdelijk de termijnen voor het vaststellen van de aanslag, voor herziening en voor

navordering te verlengen. Van deze mogelijkheid zal gebruik worden gemaakt indien het direct invoeren van het bekorten van de termijnen voorzienbaar substantiële risico's voor de belastingopbrengsten met zich meebrengt.

Artikel V

Artikel V (inwerkingtreding)

Het invoeren van de mogelijkheid van herziening bij aanslagen is een omvangrijke operatie, niet in de laatste plaats voor de Belastingdienst. Naast aanpassingen in de automatisering vergt een verantwoorde invoering van de herziening bij aanslagen dat bestaande voorraden afdoende zijn weggewerkt. Ingevolge artikel VI wordt er dan ook in voorzien om de wijzigingen op dit punt in werking te laten treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, dat voor de verschillende onderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld. Tevens wordt voorzien in de mogelijkheid om bij dat koninklijk besluit tevens te bepalen dat de wijzigingen betrekking hebben op voorlopige aanslagen en aanslagen die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen gelegen na een bepaalde datum of die zijn vastgesteld na een bepaalde datum. Er wordt naar gestreefd om de wijzigingen in werking te laten treden voor voorlopige aanslagen en aanslagen inkomstenbelasting, schenkbelasting en erfbelasting met betrekking tot tijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2014, onderscheidenlijk met betrekking tot tijdstippen die zijn gelegen op of na 1 januari 2014, en die zijn vastgesteld op of na 1 januari 2015.

De Staatssecretaris van Financiën,