

Vergaderjaar 2021–2022

36 107

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2023)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 20 april 2022 en het nader rapport d.d. 18 mei 2022, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 februari 2022, no. 2022000207, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovengemelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 20 april 2022, no. W06.22.0011/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 1 februari 2022, no. 2022000207, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (Fiscale verzamelwet 2023), met memorie van toelichting.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over het gebruik en de codificatie van goedkeurende beleidsregels, belasting-rente, voor bezwaar vatbare beschikkingen onderdeel laten uitmaken van de belastingaanslag, het afschaffen van de betalingskorting bij de voorlopige aanslag vennootschapsbelasting en de terugwerkende kracht die wordt toegekend bij de betalingsvordering bij lokale belastingen. In verband daarmee is aanpassing wenselijk van het wetsvoorstel en de toelichting.

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

1. Goedkeurende beleidsregels

In haar advies bij het Belastingplan 2022 is de Afdeling uitgebreid ingegaan op het gebruik van goedkeurende beleidsregels die worden gecodificeerd nadat ze in de praktijk al worden toegepast.² Het voorstel bevat vier van dergelijke maatregelen:

- a. het verkorten van de maximale looptijd van nog niet ingegane bancaire lijfrenten, indien in bepaalde situaties een AOW-gerechtigde gerechtigd wordt tot het kapitaal uit een hem toekomende nabestaandenlijfrente;*
- b. het aanmerken van een beleggingsonderneming als toegelaten uitvoerder voor een loonstamrecht;*
- c. een inschrijving op hetzelfde briefadres soms voldoende achten voor het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting in de inkomstenbelasting;*
- d. een tegemoetkoming in schrijnende situaties bij het verkrijgen van een nalatenschap.*

De Afdeling merkt op dat de gehanteerde werkwijze rondom deze goedkeurende beleidsbesluiten niet consistent is. De eerste goedkeuring is opgenomen in het Verzamelbesluit lijfrenten. Deze goedkeuring vooruitlopend op mogelijke wetgeving geldt vanaf 14 december 2021. Daarbij is het voorbehoud gemaakt dat wanneer het parlement niet akkoord zou gaan met de desbetreffende wetswijziging, deze goedkeuring weer komt te vervallen, onder eerbiediging van de tussentijds afgesloten contracten.³ De tweede goedkeuring vooruitlopend op wetgeving is opgenomen in het Klein verzamelbesluit pensioenen van 7 december 2020. Aan die goedkeuring is terugwerkende kracht toegekend tot en met 1 april 2017.⁴

In het Besluit heffingskortingen, dat op 13 november 2021 in werking is getreden, is vooruitlopend op wetgeving de derde goedkeuring onder voorwaarden opgenomen.⁵ In dit besluit is niet toegelicht voor welke belastingjaren die goedkeuring geldt, zodat het om alle openstaande jaren lijkt te gaan. De vierde goedkeuring is opgenomen in de Leidraad Invordering 2008 en geldt per 1 juli 2021. Het voornemen om voor deze goedkeuring vooruitlopend op wetgeving op korte termijn een beleidsbesluit te publiceren en de aankondiging dat de bijbehorende wettelijke grondslag zal worden opgenomen in de Fiscale verzamelwet 2023 zijn op 14 april 2021 met de Tweede Kamer gedeeld.⁶

Daarnaast valt op dat de wettekst en de toelichting niet in alle gevallen goed aansluiten op het gepubliceerde goedkeurende beleid en dat de afwijkingen in de toelichting niet steeds expliciet worden gemaakt. Zo wordt de eerstgenoemde goedkeuring gecodificeerd per 1 januari 2023 zonder terugwerkende kracht, waardoor voor de periode vanaf 14 december 2021 tot 1 januari 2023 niet wordt voorzien in een afdoende wettelijke grondslag. Een vergelijkbaar manco in de wettelijke grondslag geldt voor de als derde en vierde genoemde goedkeuring. Bij de als tweede genoemde goedkeuring kent het wetsvoorstel juist een verder-

² Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 13 september 2021 over het wetsvoorstel Belastingplan 2022, (W06.21.0273/III), Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 4–6.

³ Onderdeel 4.2.9 van het Verzamelbesluit lijfrenten, Staatscourant 2021, 48029.

⁴ Onderdelen 3 en 6 van het Klein verzamelbesluit pensioenen, Staatscourant 2020, 62989. De goedkeuring houdt in dat beleggingsondernemingen worden toegestaan als uitvoerders van loonstamrechten.

⁵ Staatscourant 2021, 44628.

⁶ Aanhangsel Handelingen II 2021/22, nr. 2335.

gaande terugwerkende kracht dan de goedkeuring (namelijk tot en met 1 januari 2017 in plaats van 1 april 2017).

Daarnaast wijkt daar de toelichting bij het voorstel af van de goedkeuring.⁷ Volgens de vierde goedkeuring moet het gaan om situaties in de erfbelasting en moet sprake zijn van een verzoek om uitstel van betaling. De voorgestelde, codificerende wettekst bevat voor het verlenen van uitstel van betaling echter geen beperking tot situaties waarbij een nalatenschap wordt verkregen en stelt ook geen verzoek verplicht.⁸ Volgens de toelichting bij het voorstel gaat het om een oplossing voor schrijnende situaties waarbij iemand plotseling wordt geconfronteerd met belastingheffing, terwijl het «plotseling»-element in de goedkeuring niet naar voren komt.⁹

Deze werkwijze benadrukt de noodzaak van de snelle totstandkoming van een verantwoord en evenwichtig afwegingskader over de voorwaarden waaronder het gebruik van een (goedkeurend) beleidsbesluit aanvaardbaar kan zijn om vooruitlopend op wetgeving in te zetten.¹⁰

De Afdeling adviseert, gelet op het voorgaande, de goedkeuringen te voorzien van een afdoende en voldoende toegelichte wettelijke grondslag, waarbij eventuele afwijkingen per 1 januari 2023 van het eerder goedgekeurde beleid in de toelichting uitdrukkelijk aan de orde komen.

In haar advies bij het wetsvoorstel Belastingplan 2022 is de Afdeling uitgebreid ingegaan op het gebruik van goedkeurende beleidsregels die worden gecodificeerd nadat ze in de praktijk al worden toegepast.¹¹ Momenteel werkt het kabinet een afwegingskader uit voor de voorwaarden waaronder het gebruik van een beleidsbesluit aanvaardbaar kan zijn om vooruitlopend op wetgeving in te zetten. Het streven van het kabinet is om het kader zo spoedig mogelijk, maar in ieder geval dit jaar, aan zowel de Tweede als de Eerste Kamer aan te bieden.

Zoals de Afdeling terecht opmerkt is de gehanteerde werkwijze rondom de goedkeurende beleidsbesluiten voor het voorgelegde wetsvoorstel niet consistent.

Voor de eerste door de Afdeling genoemde maatregel (1a uit het advies van de Afdeling) merkt de Afdeling op dat voor de periode van 14 december 2021 tot 1 januari 2023 niet wordt voorzien in een afdoende wettelijke grondslag. In tegenstelling tot het aan de Afdeling voor advies voorgelegde wetsvoorstel, zoals toegelicht onder «overige wijzigingen» hierna en in de memorie van toelichting, wijkt de voorgestelde wetswijziging af van de gegeven goedkeuring in het Verzamelbesluit lijfrenten. Voor deze wetswijziging en de hiermee verband houdende andere wetswijzigingen is gekozen voor een inwerkingtredingsdatum per 1 januari 2023. Er is geen bijzondere reden om aan deze wetswijzigingen

⁷ De Afdeling wijst bijvoorbeeld op de passage in paragraaf 2 van het algemeen deel van de memorie van toelichting dat de Belastingdienst in de praktijk abusievelijk beleggingsondernemingen op verzoek al aanmerkt als toegelaten aanbieders.

⁸ Zie het in artikel XI, onderdeel B, voorgestelde artikel 25, eenentwintigste lid, van de Invoeringswet 1990, alsmede het in artikel I, onderdeel B, van het besluit van 30 juni 2021, nr. 2021-14323, opgenomen onderdeel 25.4.6 van de Leidraad Invordering 2008, Staatscourant 2021, 33908.

⁹ Toelichting, paragraaf 13, tweede tekstblok.

¹⁰ Het kabinet heeft aangekondigd een kader te ontwikkelen waarin uiteen wordt gezet onder welke voorwaarden het aanvaardbaar wordt geacht om beleidsbesluiten in te zetten, Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 6.

¹¹ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 13 september 2021 over het wetsvoorstel Belastingplan 2022, (W06.21.0273/III), Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 4–6.

terugwerkende kracht te verlenen. Voor de periode van 14 december 2021 tot en met 31 december 2022 geldt de goedkeuring uit het Verzamelbesluit Lijfrenten op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

Voor de tweede door de Afdeling genoemde maatregel (1b uit het advies van de Afdeling) merkt de Afdeling op dat de memorie van toelichting bij het wetvoorstel afwijkt van de goedkeuring. Dit is aangepast in de memorie van toelichting.

Voor de derde door de Afdeling genoemde maatregel (1c uit het advies van de Afdeling) merkt de Afdeling op dat in het Besluit heffingskortingen niet is toegelicht voor welke belastingjaren de goedkeuring geldt, zodat het om alle openstaande jaren lijkt te gaan. Deze goedkeuring geldt inderdaad voor alle op 13 november 2021 – de inwerkingtredingsdatum van het Besluit heffingskortingen – nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen. Voor het overige aangaande deze maatregel verwijs ik graag naar onderdeel 6 «Overige wijzigingen».

Voor de vierde door de Afdeling genoemde maatregel (1d uit het advies van de Afdeling) merkt de Afdeling op dat de memorie van toelichting bij het wetvoorstel afwijkt van het beleidsbesluit. Per 1 juli 2021 is in de Leidraad Invordering 2008 een uitstelfaciliteit opgenomen, waarmee voor een bepaalde periode ruimte en rust wordt geboden bij schrijnende situaties omtrent het verkrijgen van een nalatenschap.¹² Op grond van deze uitstelfaciliteit kan de ontvanger voor een periode van ten minste vijf jaar uitstel van betaling verlenen als betaling van een belastingaanslag erfbelasting binnen de wettelijke termijn voor de belastingschuldige tot een schrijnende situatie zou leiden. De uitstelfaciliteit geldt ook voor een belastingaanslag, niet betreffende de erfbelasting, voor zover die belastingaanslag in de boedel van een nalatenschap van een natuurlijk persoon valt. Over de periode van uitstel is de belastingschuldige de facto geen invorderingsrente verschuldigd, omdat het percentage van de in rekening te brengen invorderingsrente wordt verlaagd tot nihil.

Bij het opstellen van een wettelijke regeling zijn niet alle schrijnende situaties te voorzien. Gelet daarop is gekozen voor een wettelijke regeling die niet gelijk is aan de uitstelfaciliteit die is opgenomen in de Leidraad Invordering 2008. Het beperken van de wettelijke regeling tot de formulering van de uitstelfaciliteit van de leidraad zou betekenen dat er in de toekomst geen ruimte is om snel te kunnen inspelen op andere schrijnende situaties. In de memorie van toelichting is opgemerkt dat het kabinet het wenselijk acht om de wet- en regelgeving zodanig te wijzigen dat het ook een oplossing kan zijn voor andere schrijnende situaties. Een wettelijke bepaling die is beperkt tot situaties van de huidige formulering van de uitstelfaciliteit uit de leidraad voldoet hier niet aan. Door de wettelijke regeling vorm te geven als een delegatiebepaling en daarmee af te wijken van de formulering van de uitstelfaciliteit uit de leidraad, is het mogelijk om in de toekomst ook ten aanzien van andere schrijnende situaties snel te kunnen regelen dat renteloos uitstel van betaling mogelijk is.

In de ministeriële regeling zal een nadere uitwerking plaatsvinden van de schrijnende situaties waarbij uitstel van betaling kan worden verleend. In ieder geval zal in die ministeriële regeling, conform de huidige uitstelfaciliteit uit de Leidraad Invordering 2008, worden opgenomen dat voor een periode van ten minste vijf jaar uitstel van betaling kan worden verleend als betaling van een belastingaanslag erfbelasting binnen de wettelijke

¹² Artikelen 25.4.6 en 28.3a van de Leidraad Invordering 2008.

termijn voor de belastingschuldige tot een schrijnende situatie zou leiden. Daarnaast zal conform de huidige uitstelfaciliteit uit de Leidraad Invordering 2008 in die ministeriële regeling worden opgenomen dat ook uitstel van betaling kan worden verleend voor een belastingaanslag, niet betreffende de erfbelasting, voor zover die belastingaanslag in de boedel van een nalatenschap van een natuurlijk persoon valt. Voorts kunnen in de ministeriële regeling andere, al dan niet met een nalatenschap samenhangende, schrijnende situaties worden opgenomen die zich in de toekomst mochten voordoen en thans niet worden voorzien.

Ook wordt in de ministeriële regeling opgenomen onder welke voorwaarden uitstel van betaling zal worden verleend. Uit de memorie van toelichting volgt dat de belastingschuldige zelf een verzoek om uitstel van betaling dient in te dienen. Hierbij dient de belastingschuldige gegevens te verstrekken waaruit blijkt dat er sprake is van een schrijnende situatie. De ontvanger zal vervolgens bij een voor bezwaar vatbare beschikking beslissen. Het voorgaande zal worden opgenomen in de ministeriële regeling.

Wat betreft de inwerkingtredingsdatum van de wijziging van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) is besloten om geen terugwerkende kracht aan de voorgestelde wijziging toe te kennen. Net als bij de door de Afdeling als eerste genoemde maatregel ontbreekt een gegronde reden om terugwerkende kracht toe te kennen aan de maatregel. Het niet toekennen van terugwerkende kracht heeft geen gevolgen voor de werking van de in de beleidsfeer getroffen oplossing. De in de Leidraad Invordering 2008 geïntroduceerde uitstelfaciliteit kan ook zonder het toekennen van terugwerkende kracht doen wat zij beoogt te doen.

2. Belastingrente

Belastingrente wordt aan een belastingplichtige in rekening gebracht over het bedrag van de belastingaanslag en wordt berekend tot de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is. Het tijdvak waarover de belastingrente verschuldigd is, vangt voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting aan na het verstrijken van een periode van 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het belastingjaar. Bij aangiftebelastingen vangt dat tijdvak aan direct na afloop van het jaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.¹³ Voor de vennootschapsbelasting en de bronbelasting bedraagt de belastingrente ten minste 8%; voor de overige belastingen bedraagt de belastingrente ten minste 4%.¹⁴

Het voorstel bevat twee maatregelen die de hardheid van de belastingrenteregeling met ingang van 1 januari 2023 iets beperken: maatwerk belastingrente en rentestop naheffingsaanslag.

a. Maatwerk belastingrente

Deze maatregel ziet op bepaalde situaties, waarin de systematiek van de belastingrenteregeling (te) hard uitpakt.¹⁵ Het gaat in de kern om situaties waarin de Belastingdienst (een deel van) de verschuldigde belasting gedurende een deel van het belastingrentetijdvak onder zich heeft gehad. In die situaties kan de inspecteur de belastingrente verminderen.¹⁶ Volgens de toelichting zal daarvoor een bezwaar of verzoek om ambts-

¹³ Hoofdstuk VA. Belastingrente en revisierente AWR.

¹⁴ Artikel 1 van het Besluit belasting- en invorderingsrente.

¹⁵ Toelichting, paragraaf 10, eerste tekstblok.

¹⁶ Zie het in artikel IX, onderdeel F, voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR.

halve vermindering nodig zijn. Als de maatregel ten aanzien van een of meer belastingmiddelen wel geautomatiseerd kan worden toegepast of als de inspecteur de mogelijkheid heeft om de maatregel ambtshalve toe te passen, zal hiertoe worden overgegaan.¹⁷

Dit roept een aantal vragen op. Niet duidelijk is in welke situaties de inspecteur de mogelijkheid heeft om de bepaling ambtshalve toe te passen. En kan de belastingplichtige in die situaties worden tegengeworpen dat hij geen bezwaar heeft gemaakt of geen verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan. En hoe verhoudt een en ander zich tot de «kan»-bepaling in de wettekst, tot de mogelijkheid om een vermindering om doelmatigheidsredenen achterwege te laten,¹⁸ en tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur? Verduidelijking van deze punten is noodzakelijk.

De Afdeling adviseert om in de toelichting in te gaan op deze opmerking en zo nodig het voorstel aan te passen.

Op grond van de voorgestelde bepaling kan de inspecteur voor zover gedurende het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht het te betalen bedrag aan belasting (of premie volksverzekeringen) reeds was geheven, dan wel op aangifte was voldaan of afgedragen, de over dat gedeelte van het tijdvak in rekening gebrachte belastingrente verminderen naar evenredigheid van het reeds geheven, voldane of afgedragen bedrag.

De bepaling kan niet in alle heffingssystemen en voor alle situaties geautomatiseerd worden toegepast. Dit betekent dat de inspecteur niet altijd in de gelegenheid is om een eventuele vermindering van belastingrente direct bij de vaststelling van de belastingaanslag toe te passen of de vermindering achteraf uit eigen beweging te verlenen. In die gevallen dient de belanghebbende zelf actie te ondernemen. Over het algemeen zal dit gebeuren door het maken van bezwaar tegen de belastingaanslag of het indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering. Via de communicatiekanalen van de Belastingdienst zal het bestaan van de bepaling en de bijbehorende gang van zaken kenbaar worden gemaakt. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, betekent dit dat een beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belanghebbenden.

Ook is aangegeven dat als de bepaling wél geautomatiseerd kan worden toegepast, of als de inspecteur de mogelijkheid heeft om de bepaling ambtshalve, dat wil zeggen uit eigen beweging, handmatig toe te passen, hiertoe wordt overgegaan. In dergelijke gevallen vindt de vermindering van de belastingrente wel plaats bij de vaststelling van de belastingaanslag of kort daarna, en hoeft de belanghebbende dus geen actie te ondernemen. Deze laatste werkwijze verdient uiteraard de voorkeur en de Belastingdienst streeft hier ook naar.

De Afdeling vraagt ook in welke gevallen de inspecteur de mogelijkheid heeft om de bepaling ambtshalve (handmatig) toe te passen (wat dus relevant is in situaties waarin automatische toepassing van de bepaling niet mogelijk is). Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de situatie waarin de inspecteur een belastingaanslag handmatig vaststelt en voorafgaand daaraan op de hoogte is van het feit dat de belanghebbende in aanmerking komt voor een vermindering van belastingrente op grond van de voorgestelde bepaling. Dit kan in meerdere situaties aan de orde zijn, bijvoorbeeld als sprake is van een geselecteerde aangifte of van overleg

¹⁷ Toelichting, paragraaf 10, zesde tekstblok.

¹⁸ Zie het in artikel IX, onderdeel F, voorgestelde artikel 30ia, derde lid, onderdeel c, AWR.

tussen de belanghebbende en de inspecteur. Als de inspecteur direct bij het vaststellen van de belastingaanslag overgaat tot toepassing van de bepaling, is uiteraard niet aan de orde dat een belanghebbende wordt tegengeworpen dat hij geen bezwaar heeft gemaakt of geen verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan. Als een belanghebbende het vervolgens niet eens is met de vermindering van de belastingrente die de inspecteur bij het vaststellen van de belastingaanslag heeft toegepast, kan hij daartegen uiteraard opkomen door gebruik te maken van de genoemde rechtsmiddelen. Als de inspecteur bij het vaststellen van de belastingaanslag niet overgaat tot toepassing van de bepaling (om welke reden dan ook), geldt hetgeen hiervoor is beschreven. In dat geval dient de belanghebbende zelf actie te ondernemen door het maken van bezwaar tegen de belastingaanslag of het indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering. De memorie van toelichting is op het bovenstaande punt aangevuld.

Met betrekking tot de opmerkingen van de Afdeling over de vraag hoe een en ander zich verhoudt tot de «kan»-bepaling in de wettekst, tot de mogelijkheid om een vermindering om doelmatigheidsredenen achterwege te laten,¹⁹ en tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wordt het volgende opgemerkt.

Zoals hiervoor is aangegeven geldt dat als de voorgestelde bepaling van toepassing is en de inspecteur deze vooraf (dus direct bij het vaststellen van de belastingaanslag) kan toepassen, hij hiertoe zal overgaan. Zoals ook is opgemerkt, kan dat echter niet in alle gevallen direct bij of kort na de vaststelling van de belastingaanslag plaatsvinden. Als een belanghebbende in dat geval bezwaar maakt tegen de vastgestelde belastingaanslag of verzoekt om ambtshalve vermindering, wordt de voorgestelde bepaling alsnog toegepast.

Wat betreft de doelmatigheidsredenen is bepaald dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld op grond waarvan toepassing van de hoofdregel om doelmatigheidsredenen achterwege blijft. Voorop staat dat hiertoe alleen wordt overgegaan als dit vanwege uitvoeringsredenen noodzakelijk blijkt. Gedacht kan worden aan een minimumbedrag; als de vermindering van belastingrente bijvoorbeeld minder dan tien euro bedraagt en handmatig moet worden verleend, kan dit als doelmatigheidsreden gelden op grond waarvan toepassing van de bepaling achterwege blijft. Nogmaals wordt opgemerkt dat een dergelijke doelmatigheidsgrens alleen zal worden ingezet als dat voor de uitvoering strikt noodzakelijk blijkt.

Wat betreft de algemene beginselen van behoorlijk bestuur geldt dat deze onverkort dienen te worden toegepast door de inspecteur. De voorgestelde bepaling verandert dit niet.

b. Rentestop naheffingsaanslag

Een rentestop bestaat al voor de situatie dat de inspecteur te lang doet over het vaststellen van een belastingaanslag. De voorgestelde maatregel ziet specifiek op naheffingsaanslagen en zorgt ervoor dat, als een naheffingsaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig een verzoek daartoe, het tijdvak waarover belastingrente is verschuldigd eindigt uiterlijk tien weken na de datum van ontvangst van het verzoek.²⁰ Volgens de toelichting is die tien weken opgebouwd uit een redelijke termijn van acht weken waarbinnen de inspecteur naar aanleiding van een verzoek

¹⁹ Zie het in artikel IX, onderdeel F, voorgestelde artikel 30ia, derde lid, onderdeel c, AWR.

²⁰ Zie het in artikel IX, onderdeel E, voorgestelde artikel 30h, derde lid, AWR.

een naheffingsaanslag kan vaststellen, vermeerderd met de betalings-termijn van twee weken.²¹

Volgens de wettekst dient het verzoek op een door de inspecteur aangegeven wijze te worden ingediend om voor de rentestop in aanmerking te komen.²² Dat schuurt met de toelichting, waarin is opgemerkt dat geen sprake is van extra acties van de belastingplichtigen ten opzichte van de huidige situatie en dat het doenvermogen dan ook niet extra wordt belast.²³

De Afdeling adviseert om in de toelichting in te gaan op deze opmerking en zo nodig het voorstel aan te passen.

Het verzoek waarop de Afdeling doelt is een verzoek om de vaststelling van een naheffingsaanslag, bijvoorbeeld in de vorm van een herziening van een aangifte (suppletie) of een correctiebericht.²⁴ De voorgestelde bepaling regelt dat als naar aanleiding van een dergelijk verzoek een naheffingsaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig dat verzoek, het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht eindigt uiterlijk tien weken na de datum van ontvangst van het verzoek (rentestop). De inspecteur past de rentestop ambtshalve toe. Om toepassing van de rentestop hoeft dus niet te worden verzocht. Wel is daarvoor noodzakelijk dat het verzoek om de naheffingsaanslag op een door de inspecteur aangegeven wijze wordt ingediend. Dit betekent niets meer (en niets minder) dan dat de rentestop alleen geldt als het verzoek om een naheffingsaanslag wordt gedaan via de door de inspecteur beschikbaar gestelde formulieren.

Als de belanghebbende ervoor kiest geen gebruik te maken van deze formulieren en bijvoorbeeld via een brief om een naheffingsaanslag verzoekt, kan het verzoek om een naheffingsaanslag niet geautomatiseerd worden verwerkt. De vertraging die dit oplevert, kan niet aan de inspecteur worden toegerekend. In een dergelijk geval is de rentestop daarom niet van toepassing.

Voor de invoering van de rentestop is het niet nodig om bestaande formulieren aan te passen. De belastingplichtige die om de vaststelling van een naheffingsaanslag verzoekt, hoeft ten opzichte van de huidige situatie dus geen extra acties te verrichten om voor de rentestop in aanmerking te komen. Het doenvermogen van de belanghebbende wordt met de invoering van de rentestop dus niet extra belast. De memorie van toelichting is op het bovenstaande punt verduidelijkt.

c. Overig: systeem van belastingrente

De wetgeving rondom de belastingrente is uitermate complex, ook in de uitwerking. Daarnaast worden de hoge rentepercentages, mede gelet op de huidige werkelijke rentepercentages, als onredelijk ervaren. Ook het feit dat belastingrente verschuldigd is tot de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag invorderbaar is, zelfs als ruim voor die dag is betaald, wordt als onredelijk ervaren. In de toelichting is opgemerkt dat het niet de bedoeling is om deze systematiek te veranderen. Niet wordt onderbouwd waarom dit niet de bedoeling is.

²¹ Artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdeel E, tweede tekstblok.

²² Zie de tweede zin van het in artikel IX, onderdeel E, voorgestelde artikel 30h, derde lid, AWR.

²³ Toelichting, paragraaf 9, eerste alinea.

²⁴ Zie artikel 28a van de Wet op de loonbelasting 1964.

Hoewel nu met ingang van 1 januari 2023 enige hardheden wat worden verzacht, is sprake van een gefragmenteerde aanpak, terwijl een en ander veeleer aanleiding is om het hele belastingrentesysteem nog eens goed te doordenken.

De Afdeling adviseert om in de toelichting in te gaan op deze opmerking en zo nodig het voorstel aan te passen.

Met de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel wordt ten aanzien van naheffingsaanslagen een rentestop in de wet opgenomen en wordt een bepaling voorgesteld waardoor het mogelijk wordt om in bepaalde situaties waarin de systematiek van de belastingrenteregeling te hard uitpakt, maatwerk te leveren door een vermindering van belastingrente te verlenen.

Beide maatregelen passen binnen de bestaande systematiek van de belastingrenteregeling in de AWR, die in 2011 is geïntroduceerd ter vervanging van de daaraan voorafgaande heffingsrenteregeling.²⁵ De bestaande systematiek van de belastingrenteregeling wordt met deze maatregelen dan ook niet herzien. Wel is het kabinet van mening dat de maatregelen die worden voorgesteld – binnen de huidige systematiek – een (grote) verbetering betekenen waarmee, met name ten aanzien van de laatstgenoemde maatregel, wordt tegemoetgekomen aan de wens om maatwerk te bieden.

De Afdeling noemt een aantal aspecten van de belastingrenteregeling en merkt op dat onder andere deze aspecten aanleiding vormen om het hele belastingrentesysteem nog eens goed te doordenken. In reactie hierop merkt het kabinet het volgende op.

In 2018 heeft het kabinet in kaart gebracht of het systeem van de belastingrente redelijk, billijk en rechtvaardig is, of de gehanteerde rentepercentages marktconform zijn en of er verbeterpunten zijn. Dit heeft geresulteerd in een onderzoek dat tezamen met een begeleidende brief met conclusies hieromtrent aan beide Kamers der Staten-Generaal is voorgelegd.²⁶

In de conclusies wordt allereerst uiteengezet dat een belangrijk uitgangspunt van de belastingrenteregeling is dat belanghebbende bij tijdige en correcte aangifte niet met belastingrente worden geconfronteerd omdat de aanslag in die gevallen op tijd kan worden vastgesteld. Dat een belanghebbende in verzuim is indien de aangifte niet tijdig en correct wordt ingediend (met belastingrente tot gevolg), vormt een prikkel tot het voldoen aan de fiscale verplichtingen. Dit uitgangspunt ondersteunt het kabinet nog steeds, vooral omdat een belanghebbende veel manieren tot zijn beschikking heeft om wél tijdig en correct aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen.

Verder wordt in het onderzoek een aantal aspecten van de belastingrenteregeling omschreven die weliswaar in lijn zijn met de uitgangspunten van de regeling – die op de verzuimrenteregeling in het bestuursrecht is gebaseerd – maar die als onrechtvaardig kunnen worden ervaren. Hierbij wordt onder andere ingegaan op de hoogte van de rentepercentages en het feit dat over de gehele betalingstermijn belastingrente is verschuldigd. Ten aanzien van deze onderwerpen zijn in het onderzoek conclusies getrokken die ook nu nog van toepassing zijn.

²⁵ De belastingrenteregeling werd in 2011 geïntroduceerd via het Belastingplan 2012 (Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nrs. 1–3).

²⁶ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

Rentepercentages

Ten aanzien van de door de Afdeling genoemde rentepercentages in de belastingrenteregeling geldt dat is aangesloten bij de wettelijke rente voor (niet-)handelstransacties. De wettelijke ondergrenzen van vier en acht procent zijn uniek voor de belastingrenteregeling en hierop bestaat kritiek. In het onderzoek is een vergelijking gemaakt tussen de rentepercentages in de belastingrenteregeling en de rentepercentages die worden gehanteerd in andere markten. Geconstateerd is dat grote verschillen bestaan tussen percentages die in verschillende markten worden gehanteerd, en dat de in de belastingrenteregeling gebruikte percentages van vier en acht procent binnen de marges vallen.²⁷

Los van dit feit is in het onderzoek toegelicht dat de wettelijke ondergrenzen met name vanwege budgettaire motieven zijn geïntroduceerd. Omdat het afschaffen van de wettelijke ondergrenzen met grote budgettaire gevolgen gepaard zou gaan en hiervoor geen budgettaire ruimte bestaat, zag mijn voorganger zich genoodzaakt deze te handhaven.²⁸ Dat geldt op dit moment ook voor mij.

Betalingstermijn

Ook wordt in het onderzoek ingegaan op het door de Afdeling genoemde feit dat belastingrente is verschuldigd over de gehele betalingstermijn van een belastingaanslag, zelfs als ruim voor de laatste dag van die termijn wordt betaald. Bij de opmerking in de memorie van toelichting dat het niet de bedoeling is om deze systematiek te veranderen, wordt naar dit onderzoek verwezen.

Onder de hiervoor genoemde heffingsrenteregeling werd over de periode van de betalingstermijn geen heffingsrente gerekend. Tot aan de dagtekening van de belastingaanslag werd heffingsrente berekend en vanaf het verstrijken van de betalingstermijn van de belastingaanslag werd invorderingsrente gerekend, waarmee de betalingstermijn zelf renteloos bleef. Onder de belastingrenteregeling wordt de betalingsstermijn van de belastingaanslag ook in de renteberekening betrokken zodat sprake is van een aaneensluitende periode voor het rekenen van belastingrente (tot de vervaldag van de betalingstermijn) en invorderingsrente (vanaf de vervaldag van de betalingstermijn). Voor deze systematiek is (ook) gekozen omdat belanghebbenden zelf de gelegenheid hebben om te voorkomen dat zij met belastingrente worden geconfronteerd door op tijd en juist aangifte te doen of te verzoeken om (een herziening van) een voorlopige aanslag.²⁹ Onder de heffingsrenteregeling betaalden belanghebbenden hun belastingaanslag overigens in het algemeen pas aan het eind van de betalingstermijn.³⁰

In de genoemde Kamerbrief uit 2018 gaf mijn voorganger aan dat de argumenten voor de gekozen systematiek die bij de introductie van de belastingrenteregeling golden, nog steeds valide zijn. Desalniettemin kon hij zich voorstellen dat met name belanghebbenden die hun belastingaanslag «vroeg» in de betalingstermijn voldoen, de systematiek als onredelijk ervaren. In 2018 is daarom onderzocht of er mogelijkheden bestaan om hen tegemoet te komen en de systematiek van het rekenen van de belastingrente over de betalingstermijn anders vorm te geven.

²⁷ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

²⁸ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

²⁹ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10.

³⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10.

Een van de onderzochte alternatieven ging bijvoorbeeld uit van een rentetijdvak dat aansluit bij het daadwerkelijke moment van betaling. Deze methode zou het meest accuraat zijn, maar werd onuitvoerbaar geacht. Op het moment dat de inspecteur de belastingaanslag vaststelt, is immers bij hem niet bekend wanneer de belanghebbende die belastingaanslag zal betalen. Dit zou betekenen dat iedere belastingaanslag waarbij belastingrente is verschuldigd, moet worden opgevolgd door een losse rentebeschikking nadat de betaling heeft plaatsgevonden. Gezien de massaliteit van het aanslagproces zou dat onredelijke lasten voor de Belastingdienst met zich brengen.

Zoals hiervoor genoemd zijn verschillende aspecten uit de belastingrenteregeling in 2018 uitgebreid onderzocht. Hierbij is geconstateerd dat de onderzochte aspecten in lijn zijn met het uitgangspunt van de belastingrenteregeling, maar desalniettemin onredelijk (kunnen) aanvoelen. Ten aanzien van de aspecten die onredelijk (kunnen) aanvoelen, zijn alternatieven onderzocht.

Alle onderzochte alternatieven leiden echter tot aanzienlijke negatieve budgettaire effecten of uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst.³¹ Dit maakt dat mijn voorganger in 2018 geen ruimte zag om tot aanpassing van de systematiek over te gaan. Die ruimte zie ik ook op dit moment niet. Dit is de reden dat de «overkoepelende» systematiek van de belastingrenteregeling op dit vlak vooralsnog onveranderd blijft.

Dat neemt echter niet weg dat het kabinet realiseert dat het nuttig is het belastingrentesysteem dat op onderdelen als onredelijk wordt ervaren nog eens goed te doordenken. Het kabinet zal daarom in deze kabinetsperiode het belastingrentesysteem opnieuw bezien gelet op de rechtsstatelijkheid en de menselijke maat. Uiteraard worden in dit brede onderzoek ook de criteria budgettaire inpasbaarheid én uitvoerbaarheid goed betrokken.

3. Voor bezwaar vatbare beschikkingen onderdeel van de belastingaanslag

De voorgestelde maatregel regelt dat alle voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op het belastingaanslagbiljet zijn vermeld voor de bepalingen over bezwaar en beroep deel uitmaken van de belastingaanslag. Daardoor geldt straks uniform dat een bezwaar tegen een van deze beschikkingen automatisch is gericht tegen alle voor bezwaar vatbare beschikkingen op het aanslagbiljet. Dit gaat overeenkomstig gelden voor (hoger) beroep en cassatie. De maatregel leidt daarmee tot een verbeterde rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Hoewel uit de toelichting volgt dat sprake is van uniformering, merkt de Belastingdienst in de uitvoeringstoets op dat de complexiteit door de maatregel juist toeneemt en het risico op procesverstoringen gemiddeld is. Uit die uitvoeringstoets volgt dat de Belastingdienst als gevolg van de maatregel structureel € 2.780.000 (26,5 fte) additionele uitvoeringskosten verwacht. Dit roept de vraag op waarom wordt gekozen voor (juist deze vorm van) verbetering van de rechtsbescherming, mede gelet op de al bestaande capaciteitsproblemen bij de Belastingdienst. Deze belangenafweging ontbreekt in de toelichting.

In de uitvoeringstoets wordt voor de additionele uitvoeringskosten geen onderscheid gemaakt tussen de bezwaar- en (hoger)beroepsfase en ook niet tussen proactief en reactief handelen. In de uitvoeringstoets wordt

³¹ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

alleen in algemene termen benoemd dat het vaker in een later stadium alsnog aanleveren van nieuwe gronden resulteert in extra werkzaamheden. In deze situatie acht de Afdeling de beschrijving van de uitvoeringsgevolgen in de toelichting, waarin enkel wordt verwezen naar de uitvoeringstoets, niet afdoende.³²

Van belang is dat de rechten en plichten van belastingplichtigen en de belastinginspecteur die voortvloeien uit de maatregel voldoende duidelijk zijn. Een meer uniform systeem lijkt daaraan bij te dragen. Uit de toelichting volgt echter niet voldoende duidelijk of de inspecteur in de bezwaarfase bepaalde aspecten actief moet navragen. Bijvoorbeeld op welke onderdelen van het aanslagbiljet de bezwaren precies zien en of de wens bestaat om nadere gronden aan te voeren, ook op onderdelen waarop in het bezwaarschrift niet wordt ingegaan of als in het bezwaarschrift het recht op bezwaar lijkt te worden prijsgegeven voor een deel van de voor bezwaarvatbare beschikkingen.³³ Voorts wordt niet duidelijk wat de maatregel betekent voor de termijn van afdoening van bezwaarschriften en eventuele dwangsommen wegens het niet tijdig beslissen op bezwaar.

Voor de maatregel is voorzien in een afwijkende datum van inwerking-treding. De maatregel gaat gelden voor aanslagbiljetten met een dagtekening op of na 1 januari 2023.³⁴ Dit om te voorkomen dat de maatregel invloed heeft op lopende procedures. Onmiddellijke inwerking-treding zou voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht tot praktische problemen leiden en procedures zouden dan langer duren.³⁵ Dit argument lijkt echter niet op te gaan voor verzoeken om ambtshalve vermindering vanaf 1 januari 2023 die zien op inkomstenbelastingaanslagen met een dagtekening vóór 1 januari 2023, daarbij is immers geen sprake van een lopende procedure.

De Afdeling adviseert op de hiervoor genoemde punten in te gaan in de toelichting en het wetsvoorstel zo nodig aan te passen.

Het wetsvoorstel bevat onder andere een maatregel waarmee voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is opgenomen onderdeel worden van de belastingaanslag voor de bezwaar- en beroepsprocedure. Het doel van deze maatregel is een verbetering van (praktische) rechtsbescherming en daarmee komt deze maatregel ten gunste aan het doenvermogen.

De maatregel is geschreven en uitgewerkt voor de situatie van de Belastingdienst en dus aanslagbiljetten die door de inspecteur van de Belastingdienst worden opgemaakt. Om deze reden is niet voldoende tijdig onderkend dat de maatregel ook gevolgen heeft voor de heffing van belastingen op grond van bijvoorbeeld de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet alsmede de waardebeschikking Wet WOZ. Om te

³² Toelichting, paragraaf 18 luidt: «De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd.»

³³ Al zou uit de toelichting kunnen worden afgeleid dat de inspecteur zich lijdelijk kan opstellen en de belastingplichtige niet kan worden afgerekend op in eerdere fase ingenomen standpunten: «Belanghebbenden verkrijgen met de voorgestelde aanpassingen van de AWR bijvoorbeeld de mogelijkheid om alsnog gronden aan te dragen tegen de belastingaanslag tijdens de beroepsfase, ingeval tijdens de bezwaarfase alleen bezwaar is gemaakt en gronden zijn aangedragen tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld.»

³⁴ Artikel XV, eerste lid, onderdeel e.

³⁵ Toelichting, paragraaf 5.9.

voorkomen dat de maatregel ook op andere situaties van toepassing is dan de situatie van de Belastingdienst, bevat het wetsvoorstel hiertoe expliciete uitsluitingen. Deze uitsluitingen maakten geen onderdeel uit van het wetsvoorstel waarover de Afdeling heeft geadviseerd.

Door de betrokken partijen wordt nog nader onderzocht of de uitzondering blijvend moet zijn. Ingeval het beoogde systeem van de maatregel ook bij andere situaties wenselijk en uitvoerbaar is, kan via een aanvullende wetswijziging dit systeem alsnog daarop van toepassing worden verklaard. Bij dat wetsvoorstel zal aan de RvS vanzelfsprekend om advies worden verzocht.

De maatregel vergt 26 FTE. Dit ziet op de extra capaciteit die nodig is voor bezwaarbehandelingen bij de verschillende directies. Met name Grote ondernemingen en Particulieren verwachten fors meer werkzaamheden te verrichten.

Op dit moment wordt een bezwaar tegen de belastingaanslag geacht mede gericht te zijn tegen de bestuurlijke boete die staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet. Na de wetswijziging geldt ook de omgekeerde situatie. Een bezwaar tegen de bestuurlijke boete, geldt dan ook als bezwaar tegen de belastingaanslag (en tegen alle andere beschikkingen waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld). Dit heeft tot gevolg dat indien bezwaar is gemaakt tegen de bestuurlijke boete (en eventueel in een later stadium (hoger) beroep wordt ingesteld), het langer duurt voordat de belastingaanslag en eventuele andere beschikkingen onherroepelijk vast komen te staan. Hierbij bestaat het procedurele risico dat de belanghebbende in een later stadium alsnog nieuwe gronden aanvoert tegen de belastingaanslag of andere beschikkingen waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld. Dit resulteert in extra werkzaamheden.

Het kabinet is zich ervan bewust dat de voorgestelde maatregel een substantieel beroep op de capaciteit van de uitvoering met zich brengt. Het kabinet heeft echter ook de grote wens om te komen tot eenvoudiger wetgeving voor burgers: wetgeving die meer aansluit bij het burgerperspectief, die leidt tot een verbetering van praktische en formele rechtsbescherming en die ten goede komt aan het doenvermogen. Dergelijke wetgeving vergt in sommige gevallen extra inzet van de Belastingdienst. Voorts sluit het kabinet met de voorgestelde maatregel aan bij het advies van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken en het rapport «Burgers beter beschermd».³⁶ Met de voorgestelde maatregel wordt het voor de belastingplichtige eenvoudiger. Immers, een onoplettendheid bij het instellen van bezwaar heeft door de voorgestelde maatregel minder vaak ongunstige gevolgen voor de belanghebbende.

Ten slotte brengt de voorgestelde maatregel met zich dat de wet en de automatische behandeling van aangiftebiljetten die tijdens de bezwaartermijn worden ingediend meer met elkaar in lijn worden gebracht. Een bijkomend gevolg van de voorgestelde wijziging is namelijk dat de inspecteur in deze situatie niet meer hoeft te wijzen op het ontbreken van gronden tegen de verzuimboete waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld in het kader van ontvankelijkheid van het bezwaar tegen die boetebeschikking. Nu en na de voorgestelde wetswijziging is het voor de Belastingdienst uitvoeringstechnisch alleen mogelijk om een grote stroom aan alsnog ingediende aangiftebiljetten automatisch te verwerken. Op grond van het voorgaande is het kabinet van mening dat de voordelen van de voorgestelde maatregel voormeld beroep op de capaciteit voldoende rechtvaardigen.

³⁶ Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage 1.

De memorie van toelichting is naar aanleiding van het verzoek om meer verduidelijking uitgebreid.

4. Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag vennootschapsbelasting

De toelichting vermeldt dat deze maatregel het gevolg is van de augustusbesluitvorming in het jaar 2019. Dit is een onvoldoende motivering van de maatregel. De Afdeling heeft in dit verband onder meer een reflectie gemist op het oorspronkelijke doel van de betalingskorting en waarom nu een andere afweging wordt gemaakt. Daarnaast roept de afschaffing de vraag op of dit ook gevolgen zou moeten hebben voor de betalingskorting voor de inkomstenbelasting en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. In de toelichting wordt enkel melding gemaakt dat de betalingskorting voor de inkomstenbelasting wel blijft bestaan. De motivering daarvoor ontbreekt echter.

De Afdeling adviseert op deze punten in te gaan in de toelichting en het voorstel zo nodig aan te passen.

De betalingskorting is op 1 januari 1998 in werking getreden.³⁷ Op verzoek van de toenmalige Staatssecretaris van Financiën heeft de Commissie vermindering administratieve verplichtingen (Commissie Van Lunteren) voorstellen gedaan om de administratieve lasten die samenhangen met de fiscale regelgeving te verminderen.³⁸ De commissie heeft geconstateerd dat belastingschuldigen in staat en bereid zouden zijn om voorlopige aanslagen die in meer dan één termijn invorderbaar zijn, in één keer te betalen in plaats van in termijnen. Voorgesteld werd om dit te stimuleren met een betalingskorting. Hiermee zou een administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven worden bereikt van circa f. 5 miljoen.³⁹

Geconcludeerd is dat de administratieve lasten bij het voldoen van een voorlopige aanslag thans beperkt zijn als gevolg van automatisering. Het is nu eenvoudiger om een belastingaanslag te voldoen. Dit geldt zowel voor een éénmalige betaling van een belastingaanslag als voor het in gang zetten van vooraf vastgestelde periodieke betalingen. Het blijft overigens voor belastingschuldigen mogelijk om de voorlopige aanslag in één keer te voldoen.

De afschaffing van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen vennootschapsbelasting vloeit voort uit de augustusbesluitvorming van 2019. Het toenmalige kabinet besloot destijds uitsluitend tot afschaffing van de betalingskorting bij de vennootschapsbelasting. Het huidige kabinet volgt deze lijn. De opbrengst van deze maatregel zou worden ingezet voor een structureel lastenverlichtingspakket voor burgers. Hier tegenover stonden maatregelen die de lasten van bedrijven zouden verzwaren. Er is destijds niet overwogen om de betalingskorting die wordt aangeboden bij de inkomstenbelasting en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet eveneens af te schaffen. Dat lag in de rede van de toenmalige besluitvorming van een structureel lastenverlichtingspakket voor burgers.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is de memorie van toelichting op het voorstel aangevuld.

³⁷ Staatsblad 1996, 655.

³⁸ Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, p. 4.

³⁹ Kamerstukken II 1996/97, 25 501, nr. 3, p. 12–13.

5. Betalingsvordering lokale belastingen en terugwerkende kracht

De zogenoemde betalingsvordering is een vorm van vereenvoudigd derdenbeslag door de ontvanger onder een betaaldienstverlener. Gemeenten, provincies en waterschappen kunnen de betalingsvordering gebruiken voor de inning van lokale belastingen. Sinds 1 juli 2020 bestaat de mogelijkheid om bij ministeriële regeling nadere regels te stellen over de gevallen waarin en de wijze waarop de betalingsvordering toepassing kan vinden. De gestelde nadere regels gelden niet automatisch voor de toepassing van de betalingsvordering door gemeenten, provincies en waterschappen.⁴⁰

De in het kader van de betalingsvordering voorgestelde maatregelen hebben tot doel dat het bevoegd gezag van decentrale overheden geen afzonderlijk besluit hoeft te nemen om de gestelde nadere regels te laten gelden bij de toepassing van de betalingsvordering door decentrale overheden.⁴¹ Aan die maatregelen wordt terugwerkende kracht toegekend tot en met 1 juli 2021.⁴² Daargelaten dat de wettekst en de toelichting op dit punt niet met elkaar in overeenstemming zijn,⁴³ heeft de Afdeling bezwaren tegen de voorgestelde terugwerkende kracht.

Het toekennen van terugwerkende kracht leidt tot veranderingen in de rechtsgevolgen van feiten die zich al hebben voorgedaan. Bij voor burgers belastende regelingen, zoals een betalingsvordering, betekent het toekennen van terugwerkende kracht – ook aan de gestelde nadere regels – in beginsel een aantasting van de rechtszekerheid. Daarnaast kan de terugwerkende kracht tot gevolg hebben dat decentrale overheden vanaf 1 juli 2021, maar vóór inwerkingtreding van het wetsvoorstel, betalingen van belastingaanslagen hebben gevorderd en zich daarbij, achteraf bezien, niet hebben gehouden aan de nadere regels die daarvoor volgens het voorstel met terugwerkende kracht zullen gaan gelden.

De Afdeling adviseert de terugwerkende kracht die wordt toegekend aan de artikelen VI, VII en VIII te laten vervallen.

Het kabinet heeft het advies van de Afdeling overgenomen om geen terugwerkende kracht toe te kennen aan de betreffende onderdelen van de voorgestelde wijziging van de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet.

6. Overige wijzigingen

Aanpassing maatregel IACK

In het Besluit heffingskortingen is vooruitlopend op wetgeving een goedkeuring opgenomen, waarmee inschrijving van ouder en kind op eenzelfde briefadres in de basisregistratie personen (BRP) onder voorwaarden voldoende is voor het recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) in de inkomstenbelasting. Het gaat om situaties waarin om veiligheidsredenen de ouder en het kind niet op een woonadres, maar op een briefadres staan ingeschreven in de BRP. Hiermee is een uitzondering gemaakt op de formele inschrijvingseis die regelt dat het recht op de IACK alleen bestaat indien ouder en kind voor

⁴⁰ De per 1 juli 2020 gestelde nadere regels zijn opgenomen in Hoofdstuk IA, afdelingen 1 en 1a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

⁴¹ Artikelsgewijze toelichting op de artikelen VI, VII en VIII, derde alinea.

⁴² Voorgesteld artikel XV, eerste lid, onderdeel c.

⁴³ In de artikelsgewijze toelichting op de artikelen VI, VII en VIII is in de tweede alinea vermeld dat deze maatregelen met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2020 gelden.

minimaal zes maanden op eenzelfde woonadres staan ingeschreven in de BRP. De beoogde codificatie van deze goedkeuring was opgenomen in de ter advisering voorgelegde tekst van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023.

Het kabinet constateert dat in de praktijk in meer situaties dan bovengenoemde de formele inschrijvingseis kan leiden tot een zeer strikte toepassing van de wet, waarbij het de vraag is of die past bij doel en strekking van de IACK. Het kabinet wil daarom breder kijken naar de formele inschrijvingseis van de IACK en heeft besloten om de codificatie van bovengenoemde goedkeuring uit het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023 te halen. Het streven is om de bevindingen volgend jaar in een wetsvoorstel mee te nemen, waarbij ook de codificatie van bovengenoemde goedkeuring wordt meegenomen. Hierbij zal rekening worden gehouden met de gemaakte opmerkingen van de Afdeling over deze goedkeuring.

Aanpassing maatregel toegelaten aanbieders

In tegenstelling tot in het ter advisering voorgelegde wetsvoorstel is in het voorgestelde artikel 3.126, vierde lid, onderdeel b, onder 2° (nieuw), Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) de minimale looptijd van 5 jaar niet langer opgenomen. Daarmee wordt bewerkstelligd dat geen (volledige) minimumtermijn van 5 jaar meer geldt voor belastingplichtigen die op het tijdstip van het uitkeren van de eerste termijn een leeftijd hebben bereikt die ten minste 15 jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd. In lijn daarmee wordt thans voorgesteld om artikel 3.126a, vierde lid, onderdeel a, onder 4°, en onderdeel b, onder 5° (nieuw), Wet IB 2001 op vergelijkbare wijze aan te passen.

7. Redactionele wijzigingen

De memorie van toelichting is bij de voorgestelde wijziging van artikel 25, lid 21, IW 1990 verduidelijkt. Verder is het woord «plotseling» uit de memorie van toelichting weggehaald.

Ook zijn in de memorie van toelichting bij artikel XIII «evaluatie renteloos uitstel van betaling als bedoeld in de artikelen 25 en 28 IW 1990» de concrete doelen van de evaluatie verduidelijkt.

Overigens is de toelichting bij de wijziging van artikel 49, eerste lid, IW 1990 uitgebreid. Verduidelijkt is dat bij een getrapte aansprakelijkheid de aansprakelijkgestelde in gebreke moet zijn alvorens de ontvanger een aansprakelijkstelling kan uitbrengen. Voorts is opgemerkt dat de huidige tekst van artikel 49, eerste lid, IW 1990 er niet in heeft geresulteerd dat er aansprakelijkstellingen hebben plaatsgevonden alvorens de betreffende aansprakelijkgestelde in gebreke was. Beleidsmatig zijn er immers meerdere waarborgen.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

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

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij