No.W06.22.0011/III 's-Gravenhage, 20 april 2022

**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**

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 belastingwettten (Fiscale verzamelwet 2023), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel bevat uiteenlopende fiscale maatregelen waarvan de regering aangeeft dat het wenselijk is dat deze per 1 januari 2023 in werking treden. Het gaat om enkele wijzigingen van meer inhoudelijke aard. De meeste wijzigingen zijn vooral technisch of redactioneel van aard.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over het gebruik en de codificatie van goedkeurende beleidsregels, belastingrente, 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. 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.[[1]](#footnote-1) Het voorstel bevat vier van dergelijke maatregelen:

1. 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;
2. het aanmerken van een beleggingsonderneming als toegelaten uitvoerder voor een loonstamrecht;
3. een inschrijving op hetzelfde briefadres soms voldoende achten voor het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting in de inkomstenbelasting;
4. 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.[[2]](#footnote-2) 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.[[3]](#footnote-3)

In het Besluit heffingskortingen, dat op 13 november 2021 in werking is getreden, is vooruitlopend op wetgeving de derde goedkeuring onder voorwaarden opgenomen.[[4]](#footnote-4) 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.[[5]](#footnote-5)

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 verdergaande 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.[[6]](#footnote-6) 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.[[7]](#footnote-7) 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.[[8]](#footnote-8)

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.[[9]](#footnote-9)

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.

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.[[10]](#footnote-10) Voor de vennootschapsbelasting en de bronbelasting bedraagt de belastingrente ten minste 8%; voor de overige belastingen bedraagt de belastingrente ten minste 4%.[[11]](#footnote-11)

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.[[12]](#footnote-12) 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.[[13]](#footnote-13) Volgens de toelichting zal daarvoor een bezwaar of verzoek om ambtshalve 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.[[14]](#footnote-14)

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,[[15]](#footnote-15) en tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur? Verduidelijking van deze punten is noodzakelijk.

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.[[16]](#footnote-16) Volgens de toelichting is die tien weken opgebouwd uit een redelijke termijn van acht weken waarbinnen de inspecteur naar aanleiding van een verzoek een naheffingsaanslag kan vaststellen, vermeerderd met de betalingstermijn van twee weken.[[17]](#footnote-17)

Volgens de wettekst dient het verzoek op een door de inspecteur aangegeven wijze te worden ingediend om voor de rentestop in aanmerking te komen.[[18]](#footnote-18) 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.[[19]](#footnote-19)

*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.

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 de hiervoor onder a, b en c vermelde opmerkingen en zo nodig het voorstel aan te passen.

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 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.[[20]](#footnote-20)

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.[[21]](#footnote-21) 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 inwerkingtreding. De maatregel gaat gelden voor aanslagbiljetten met een dagtekening op of na 1 januari 2023.[[22]](#footnote-22) Dit om te voorkomen dat de maatregel invloed heeft op lopende procedures. Onmiddellijke inwerkingtreding zou voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht tot praktische problemen leiden en procedures zouden dan langer duren.[[23]](#footnote-23) 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.

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.

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.[[24]](#footnote-24)

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.[[25]](#footnote-25) Aan die maatregelen wordt terugwerkende kracht toegekend tot en met 1 juli 2021.[[26]](#footnote-26) Daargelaten dat de wettekst en de toelichting op dit punt niet met elkaar in overeenstemming zijn,[[27]](#footnote-27) 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.

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,

1. 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, 35927, nr. 4, p. 4-6. [↑](#footnote-ref-1)
2. Onderdeel 4.2.9 van het Verzamelbesluit lijfrenten, Staatscourant 2021, 48029. [↑](#footnote-ref-2)
3. Onderdelen 3 en 6 van het Klein verzamelbesluit pensioenen, Staatscourant 2020, 62989. De goedkeuring houdt in dat beleggingsondernemingen worden toegestaan als uitvoerders van loonstamrechten. [↑](#footnote-ref-3)
4. Staatscourant 2021, 44628. [↑](#footnote-ref-4)
5. Aanhangsel Handelingen II 2021/22, nr. 2335. [↑](#footnote-ref-5)
6. De Afdeling wijst bijvoorbeeld op de passage in paragraaf 2 van het algemeen deel van de toelichting dat de Belastingdienst in de praktijk abusievelijk beleggingsondernemingen op verzoek al aanmerkt als toegelaten aanbieders. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zie het in artikel XI, onderdeel B, voorgestelde artikel 25, eenentwintigste lid, van de Invorderingswet 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. [↑](#footnote-ref-7)
8. Toelichting, paragraaf 13, tweede tekstblok. [↑](#footnote-ref-8)
9. 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, 35927, nr. 4, p. 6. [↑](#footnote-ref-9)
10. Hoofdstuk VA. Belastingrente en revisierente, Algemene wet inzake rijksbelastingen. [↑](#footnote-ref-10)
11. Artikel 1 van het Besluit belasting- en invorderingsrente. [↑](#footnote-ref-11)
12. Toelichting, paragraaf 10, eerste tekstblok. [↑](#footnote-ref-12)
13. Zie het in artikel IX, onderdeel F, voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. [↑](#footnote-ref-13)
14. Toelichting, paragraaf 10, zesde tekstblok. [↑](#footnote-ref-14)
15. Zie het in artikel IX, onderdeel F, voorgestelde artikel 30ia, derde lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. [↑](#footnote-ref-15)
16. Zie het in artikel IX, onderdeel E, voorgestelde artikel 30h, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. [↑](#footnote-ref-16)
17. Artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdeel E, tweede tekstblok. [↑](#footnote-ref-17)
18. Zie de tweede zin van het in artikel IX, onderdeel E, voorgestelde artikel 30h, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. [↑](#footnote-ref-18)
19. Toelichting, paragraaf 9, eerste alinea. [↑](#footnote-ref-19)
20. 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.” [↑](#footnote-ref-20)
21. 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.” [↑](#footnote-ref-21)
22. Artikel XV, eerste lid, onderdeel e. [↑](#footnote-ref-22)
23. Toelichting, paragraaf 5.9. [↑](#footnote-ref-23)
24. De per 1 juli 2020 gestelde nadere regels zijn opgenomen in Hoofdstuk IA, afdelingen 1 en 1a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. [↑](#footnote-ref-24)
25. Artikelsgewijze toelichting op de artikelen VI, VII en VIII, derde alinea. [↑](#footnote-ref-25)
26. Voorgesteld artikel XV, eerste lid, onderdeel c. [↑](#footnote-ref-26)
27. 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. [↑](#footnote-ref-27)