

Heffingssysteem IB en SW gaat op de schop

Op 2 september 2013 heeft het ministerie van Financiën het wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' ingediend bij de Tweede Kamer. Het wetsvoorstel voorziet in een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen. Dit nieuwe systeem gaat vooralsnog alleen gelden voor de inkomsten-, erf- en schenkbelasting. Verder wordt in dit wetsvoorstel een grondslag gegeven aan het elektronisch berichtenverkeer van en met de Belastingdienst. In deze bijdrage zetten we de belangrijkste wijzigingen uiteen die het nieuwe heffingssysteem met zich mee zal brengen, als het in ongewijzigde vorm wordt aangenomen.



Igor Thijssen en Arthur Kan
Mr. I.R.J. Thijssen en Mr. A.A. Kan zijn als advocaat verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

De voorgestelde wijzigingen voor wat betreft het elektronische berichtenverkeer laten we – gezien de omvang van dit artikel – onbesproken. Voorts merken we op dat we de wijzigingen zo neutraal mogelijk bespreken. Voor de nodige kritische op- en aanmerkingen op dit wetsvoorstel verwijzen we onder meer naar de reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs van 10 oktober 2013. Opmerkelijk, maar niet helemaal onverwacht, is ook de kritiek van de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF), die zich in een persbericht faliëkant tegen de wijzigingen keert (zie ook de rubriek Kort & Bondig).

Aanslagbelasting of aangiftebelasting?

Het kabinet heeft verschillende alternatieven voor een nieuw heffingssysteem ten behoeve van de inkomsten-, erf- en schenkbelasting afgewogen en vervolgens het alternatief van heffing bij wege van voldoening op aangifte – de favoriet van eerdergenoemde VHMF – verworpen. Dit vanwege het feit dat daarvoor ten minste vereist zou zijn dat digitale domeinen beschikbaar zijn en dat de aangifte (nagenoeg) geheel kan worden voorin-gevuld. Daardoor blijft sprake van heffing bij wege van aanslag.

Voor wat betreft de vennootschapsbelasting wacht het kabinet eerst de resultaten van een onderzoek af, vooraleer deze om te zetten naar een aangiftebelasting. Het gevolg hiervan kan zijn dat IB-ondernemers in de toekomst anders behandeld gaan worden dan Vpb-ondernemers. Het is de vraag of dat gewenst is. Het systeem van heffing bij wege van aanslag legt de verantwoordelijkheid voor de juiste vaststelling van de belastingschuld primair bij de inspecteur. Op de belastingplichtige rust weliswaar de plicht om aangifte te doen, maar niet om, zoals bij aangiftebelastingen, zelf zijn belastingschuld uit te rekenen en deze uit eigen beweging te betalen. Een definitieve aanslag zou de belastingplichtige dan ook de (rechts)zekerheid behoren te bieden dat daarmee zijn fiscale positie definitief is geregeld.

Snellere vaststelling definitieve aanslagen

In het huidige systeem wordt naar aanleiding van een ingediende aangifte inkomstenbelasting vrijwel altijd een voorlopige aanslag opgelegd, waarop in de meeste gevallen een definitieve aanslag van nihil volgt. Het wetsvoorstel beoogt nu om geen voorlopige aanslagen meer op te leggen naar aanleiding van (en conform) een ingediende aangifte, maar om binnen drie maanden na

de ontvangst van de aangifte direct een definitieve aanslag op te leggen.

In de praktijk zal dit gaan betekenen dat een inspecteur, wanneer de belastingplichtige vóór 1 april zijn aangifte inkomstenbelasting heeft ingediend, uiterlijk op 1 juli een definitieve aanslag oplegt. Deze streeftermijn van drie maanden na ontvangst van de aangifte komt evenwel niet in de wet te staan. Desalniettemin wordt ook de wettelijke aanslagtermijn aanzienlijk verkort, namelijk van drie jaren na het ontstaan van de belastingschuld naar vijftien maanden na ontvangst van de aangifte. Het verkorten van de aanslagtermijn komt in het algemeen de (rechts)zekerheid ten goede, maar de rechtszekerheid van een aanslag is mede afhankelijk van de mate waarin vervolgens navordering mogelijk is.

Herziening van definitieve aanslagen

Centraal in het wetsvoorstel – dat ook wel wordt aangeduid als wetsvoorstel ‘Soepel Herzien’ – staat de introductie van een systeem waarbij definitieve aanslagen kunnen worden herzien. Dit systeem borduurt in feite voort op de in de heffingswetten opgenomen regeling van herziening van voorlopige aanslagen, maar zal in de toekomst dus ook van toepassing zijn op definitieve aanslagen. Als een belastingplichtige meent dat een definitieve aanslag niet juist is, kan hij de inspecteur om herziening verzoeken. Herziening wordt in het wetsvoorstel omschreven als het aanvullen van de (voorlopige) aanslag en kan uitsluitend plaatsvinden op verzoek van de belastingplichtige. Deze aanvulling kan zowel een vermindering als een verhoging van de aanslag betreffen. De termijn voor herziening bedraagt achttien maanden na ontvangst van de aangifte en loopt bijgevolg door tot het aangiftemoment van het volgende jaar. Op dat moment zien belastingplichtigen veelal dat ze het jaar daarvoor een fout hebben gemaakt die op dat moment nog door een herzieningsverzoek te herstellen is.

Door de introductie van een herzieningsprocedure worden definitieve aanslagen niet meer rechtstreeks vatbaar voor bezwaar. Het recht op bezwaar tegen de aanslag wordt vervangen door het recht van bezwaar tegen de beslissing waarbij de inspecteur het verzoek om herziening van de aanslag bij voor bezwaar vatbare beschikking afwijst. Het wetsvoorstel bepaalt dat de inspecteur bij herziening van de aanslag uit eigen beweging de (samenhangende) beschikkingen wijzigt waarvan de grondslag dezelfde is of samenhangt met die van de aanslag, zoals de belastingrente, de revisierente, de vergrijpboete, de verliesvaststelling of de vaststelling van het verzamelinkomen. Bezwaar is dan ook niet mogelijk tegen deze met de aanslag samenhangende beschikkingen voor zover de bezwaren de grondslag betreffen.

Voor zover de bezwaren tegen de samenhangende beschikkingen geen betrekking hebben op de grondslag, moet de belastingplichtige nog steeds (direct) bezwaar instellen. Als hij zich niet kan verenigen met een aan hem opgelegde vergrijpboete, zal hij voor wat betreft de grondslag van de vergrijpboete een herzieningsverzoek moeten doen. Met betrekking tot de vraag of sprake is



Het wetsvoorstel beoogt om binnen drie maanden na de ontvangst van de aangifte direct een definitieve aanslag op te leggen

van opzet of grove schuld, zal hij dus separaat een bezwaarschrift moeten indienen. Dit kan tot de nodige verwarring leiden. Ter voorkoming van twee afzonderlijke procedures kan de inspecteur daarom met instemming van de belastingplichtige een direct bij de aanslag voor bezwaar vatbare beschikking afgeven, als gevolg waarvan de herzieningsprocedure wordt overgeslagen. De inspecteur kan een definitieve aanslag niet uit eigen beweging herzien. Correctie van een te lage definitieve aanslag kan alleen door het opleggen van een navorderingsaanslag. In dat verband is het opmerkelijk dat het

wetsvoorstel bepaalt dat de herzieningstermijn voor een definitieve aanslag eindigt als de inspecteur een corrigerende navorderingsaanslag vaststelt. Dit brengt met zich dat niet langer een rechtsingang openstaat tegen de aanslag. In de memorie van toelichting wordt, ons inziens ten onrechte, de suggestie gewekt dat in dat geval de definitieve aanslag wordt verrekend met de navorderingsaanslag – zoals een voorlopige aanslag wordt verrekend met een definitieve aanslag – en dat vervolgens bezwaar mogelijk is tegen de dan opgelegde navorderingsaanslag.

Correctie, door de inspecteur, van een te lage definitieve aanslag kan alleen door het opleggen van een navorderingsaanslag

Ambtshalve vermindering

Vanwege de in het wetsvoorstel gecreëerde mogelijkheid om tot achttien maanden na indiening van de aangifte aanvullende informatie door te geven, wordt van belastingplichtigen verwacht dat ze deze informatie ook binnen deze herzieningstermijn doorgeven. Het kabinet acht het niet wenselijk dat een belastingplichtige die al tijdens de herzieningsperiode over aanvullende informatie beschikt, maar nalaat deze door te geven middels een herzieningsverzoek, na verloop van de herzieningstermijn alsnog kan verzoeken om ambtshalve vermindering. Daarom wordt de mogelijkheid van ambtshalve vermindering beperkt tot de gevallen waarin de belastingplichtige beschikt over een (nieuw) feit dat hem gedurende de herzieningstermijn nog niet bekend was. Afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking, maar een daartegen gerichte bezwaar- of beroepsprocedure is beperkt tot de vraag of de belastingplichtige voldoet aan het 'nieuwfeitcriterium'.

Verruiming navorderingsbevoegdheden

In het wetsvoorstel blijft het vereiste van een nieuw feit als voorwaarde voor navordering ongewijzigd bestaan. De huidige doorbreking van het nieuwe feit bij een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare

fout vervalft. Daarvoor in de plaats komt de bevoegdheid tot navordering als de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Anders dan de huidige navorderingsbevoegdheid bij een redelijkerwijs kenbare fout is de voorgestelde bevoegdheid niet beperkt tot fouten. Daarnaast ontbreekt een drempel waarboven kenbaarheid wordt aangenomen.

De reikwijdte van het nieuwe criterium is vooralsnog onduidelijk en zal in de praktijk invulling moeten krijgen. De bewijslast van de (geobjectiveerde) wetenschap van de belastingplichtige rust op de inspecteur. Objectief kenbare factoren spelen hierbij een rol, zoals het kennisniveau van de belastingplichtige, de grootte van de correctie of de aard en complexiteit van de in het geding zijnde regeling. De kennis van een (belasting)adviseur wordt aan de belastingplichtige toegerekend. Uit de voorbeelden die in de memorie van toelichting worden geschetst, blijkt dat het kabinet een eenvoudig te bewijzen criterium voor ogen heeft. Een aantal van deze voorbeelden staat naar onze mening haaks op het uitgangspunt dat de belastingplichtige in beginsel mag vertrouwen op de aanslag. Duidelijk is dat, hoe ruimer het criterium 'wist of behoorde te weten' in de praktijk zal worden uitgelegd, des te meer het 'nieuwfeitvereiste' aan betekenis zal inboeten.

In het wetsvoorstel is voorts een regeling opgenomen die navordering steeds mogelijk maakt als sprake is van een fout of verstoring in de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst, als gevolg waarvan massaal definitieve aanslagen onjuist worden vastgesteld.

Navorderingstermijn

Het wetsvoorstel beoogt geen wijziging aan te brengen in de 'kwade trouw' als voorwaarde om te kunnen navorderen. Wel worden er verschillende navorderingstermijnen geïntroduceerd voor goedwillende en voor kwaadwillende belastingplichtigen. Voor goedwillende belastingplichtigen wordt de navorderingstermijn verkort van vijf jaar na afloop van het belastingtijdvak tot drie jaar na ontvangst van de aangifte. In het overgrote deel van de gevallen – waarin aangifte wordt gedaan vóór 1 april – betekent dit een verkorting van de navorderingstermijn met één jaar en negen maanden. Voor kwaadwillende belastingplichtigen wordt de navorderingstermijn verlengd van vijf jaar na afloop van het belastingtijdvak tot twaalf jaar na de ontvangst van de aangifte. Dit betekent een verlenging van de navorderingstermijn met zeven jaar en drie maanden. Uit de memorie van toelichting volgt dat de navorderingstermijn van twaalf jaar – evenals de huidige verlengde navorderingstermijn voor buitenlandsituaties – is gebaseerd op de termijn waarbinnen strafrechtelijke vervolging voor belastingfraude mogelijk is. Het onderscheid tussen binnenland- en buitenlandsituaties komt in het wetsvoorstel te vervallen. Voor navordering bij massale verstoringen geldt een aparte termijn van zes maanden na dagtekening van de aanslag. In de memorie van toelichting wordt vermeld dat de ter-

Hoe ruimer het criterium 'wist of behoorde te weten' in de praktijk zal worden uitgelegd, des te meer zal het 'nieuwfeitvereiste' aan betekenis inboeten

mijn van twaalf jaar is bedoeld om de Belastingdienst de tijd te geven voor het opsporen van belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. Deze lange termijn geeft de inspecteur evenwel geen vrijbrief om nodeloos lang met het vaststellen van een navorderingsaanslag te wachten. Wanneer hij over ‘voldoende aanwijzingen’ beschikt dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven, dient hij uiterlijk binnen twee jaar een navorderingsaanslag vast te stellen, tenzij er bijzondere omstandigheden zijn die nopen tot een langere termijn. Genoemde termijn is gekozen als een ‘redelijk gemiddelde’ van de tijd die gemoeid is met het verkrijgen van de noodzakelijke informatie in zowel binnenland- als buitensituaties en het voorbereiden en vaststellen van de navorderingsaanslag, met inbegrip van eventueel overleg met de belastingplichtige.

Aanvang aanslag-, navorderings- en herzieningstermijn

De aanslag-, navorderings- en herzieningstermijn wordt in het wetsvoorstel gekoppeld aan de ontvangst van de aangifte. Op deze wijze heeft de belastingplichtige het volgens de memorie van toelichting zelf in de hand wanneer hij (uiterlijk) weet waar hij aan toe is. Het laten aanvangen van termijnen op het moment waarop de aangifte is ontvangen, heeft tot gevolg dat discussies over de vraag of (becon)uitstel voor het doen van aangifte is verleend, tot het verleden gaan behoren. De inspecteur wordt op basis van het wetsvoorstel verplicht de datum van ontvangst van de aangifte uit eigen beweging te bevestigen.

Op het uitgangspunt dat de termijn aanvangt op de dag van ontvangst van de aangifte bestaat een tweetal uitzonderingen. Ten aanzien van aangiften inkomstenbelasting die vóór 1 april van het kalenderjaar volgend op het belastingtijdvak zijn ontvangen, vangt de termijn pas op genoemde datum aan. Daarnaast is bepaald dat, wanneer de aangifte niet of niet tijdig is ontvangen, de termijn aanvangt op de dag na die waarop de gestelde of verlengde termijn is geëindigd. Het voorstel voorziet overigens niet in de situatie dat een belastingplichtige in het geheel niet is uitgenodigd om (binnen een termijn) aangifte te doen.

Opschorting aanslag-, navorderings- en herzieningstermijn

In een drietal gevallen kan de aanslag-, navorderings- en herzieningstermijn worden opgeschort, c.q. verlengd. Zo schort de aanslagstermijn in de eerste plaats op gedurende de periode dat de belastingplichtige daarmee schriftelijk heeft ingestemd, bijvoorbeeld wanneer er tussen hem en de inspecteur nog overleg plaatsvindt.

Ten tweede wordt de aanslagstermijn verder opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur op grond van art. 47 AWR een vraag stelt, tot de dag waarop de belastingplichtige die vraag heeft beantwoord. Een verbetering ten opzichte van een eerdere versie van het wetsvoorstel is dat een ‘vraag’ van de inspecteur op grond van art. 47 AWR de termijn voor de duur van

Op het uitgangspunt dat de termijn aanvangt op de dag van ontvangst van de aangifte bestaat een tweetal uitzonderingen

maximaal zes maanden kan opschorten. Als de inspecteur van mening is dat de vraag nog niet (volledig) is beantwoord, kan hij vervolgens een informatiebeschikking afgeven, waartegen de belastingplichtige bezwaar kan maken.

Ten derde wordt de aanslagstermijn opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur de belastingplichtige mededeelt dat redelijkerwijs noodzakelijke informatie aan een buitenlandse instantie is gevraagd, tot de dag waarop deze informatie is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is. Blijkens de memorie van toelichting geschiedt de mededeling van opschorting door de inspecteur in de laatste twee gevallen schriftelijk.

Directe werking

Het kabinet streeft ernaar het nieuwe heffingssysteem in werking te laten treden voor tijdvakken die aanvangen op of met ingang van 1 januari 2015 en tijdstippen die zijn gelegen op of na 1 januari 2015. De nieuwe regels voor navordering treden evenwel direct in werking. Goedwillende belastingplichtigen kunnen door de directe werking enerzijds profiteren van de verkorte navorderingstermijn, maar worden anderzijds geconfronteerd met het nieuwe criterium ‘wist of behoorde te weten’, als gevolg waarvan navordering eerder dan onder het huidige recht mogelijk wordt. De beoogde directe werking zal met name kwaadwillende belastingplichtigen in buitensituaties treffen. Die worden immers geconfronteerd met een aanzienlijke verlenging van de navorderingstermijn en kunnen derhalve alsnog te maken krijgen met navorderingsaanslagen.

Conclusie

Het huidige heffingssysteem gaat radicaal op de schop. De meest in het oog springende wijzigingen betreffen de introductie van een herzieningsprocedure voor definitieve aanslagen, de wijziging van aanvang en duur van de aanslag- en navorderingstermijn en verruiming van de navorderingsbevoegdheden. Het wetsvoorstel schiet volgens ons op een groot aantal – niet in dit artikel genoemde – punten tekort en vormt daardoor een potentiële bron van discussies en procedures. Wij onderschrijven grotendeels de kritische opmerkingen en aanbevelingen van de Commissie Wetsvoorstellen van het RB en verwijzen de geïnteresseerde RB'er dan ook graag naar haar reactie van 10 oktober 2013. <<<