

Complex systeem, rechtsbescherming belastingplichtige aangetast

Nieuw heffingssysteem IB en erf- en schenkbelasting lijkt alleen eenvoudig

Arthur Kan

Het ministerie van Financiën heeft op 6 september 2012 het wetsvoorstel 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' voor consultatie op internet geplaatst. Dit wetsvoorstel introduceert een nieuw heffingssysteem voor de inkomstenbelasting en de erf- en schenkbelasting. Doel van het wetsvoorstel is onder meer dat zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst op een informele en soepele wijze aanslagen kunnen wijzigen. De mogelijkheid om een (voorlopige) aanslag te herzien, moet resulteren in een laagdrempelige procedure om de materiële belastingschuld op eenvoudige wijze te kunnen vaststellen.

Helaas gaat het wetsvoorstel gepaard met een groot aantal formele bepalingen die afbreuk doen aan de eigenlijke doelstelling daarvan. Bovendien leidt de voorgestelde regeling tot een verslechtering van de rechtszekerheid en rechtsbescherming. Ondanks niet mis te verstane kritiek op het wetsvoorstel vanuit praktijk en wetenschap, stemde de Ministerraad er op 8 maart 2013 mee in om het (aangepaste) wetsvoorstel voor advies aan de Raad van State toe te zenden. De staatssecretaris van Financiën streeft ernaar het nieuwe heffingssysteem in werking te laten treden voor (voorlopige) aanslagen met betrekking tot tijdvakken die zijn aangevangen, dan wel tijdstippen die zijn gelegen op of na 1 januari 2014 en die zijn vastgesteld op of na 1 januari 2015.

Herziening

Een herzieningsprocedure is niet nieuw en bestaat reeds voor voorlopige aanslagen in de inkomsten- (art. 9.5 Wet IB) en de vennootschapsbelasting (art. 27 Wet Vpb). Met betrekking tot deze aanslagen is het niet mogelijk om bezwaar aan te tekenen, maar in plaats daarvan kan een verzoek tot herziening worden ingediend. Tegen de (gedeeltelijke) afwijzing

van een herzieningsverzoek kan de belastingplichtige bezwaar aantekenen. De hiermee opgedane ervaringen zijn kennelijk positief en reden voor het kabinet om de herzieningsprocedure uit te breiden. Volgens het conceptwetsvoorstel wordt de aanslagtermijn ingekort. Onder de huidige regelgeving bedraagt de aanslagtermijn 3 jaar na het tijdstip van het ontstaan van de belastingschuld. Deze termijn wordt verlengd met de periode waarvoor uitstel is verleend voor het indienen van de aangifte (art. 9 Wet AWR) en de periode tussen de bekendmaking van een informatiebeschikking en het moment waarop deze onherroepelijk wordt (art. 52a AWR). In het conceptwetsvoorstel wordt een (maximale) aanslagtermijn van vijftien maanden na ontvangst van de aangifte voorgesteld. Hiermee lijkt de belastingschuld eerder vast komen te staan en heeft de belastingplichtige aldus eerder zekerheid. In de praktijk pleegt de inspecteur evenwel een (voorlopige) aanslag op te leggen binnen 3 maanden nadat de aangifte is ingediend, en is er voor de definitieve afdoening gemiddeld één jaar nodig. Als de definitieve aanslag dan wordt opgelegd, heeft de belastingplichtige zeker-

heid (behoudens navordering). De voorgestelde regeling voorziet er echter in dat de inspecteur de aanslag zonder aanvullende voorwaarden kan herzien tot 18 maanden na de indiening van de aangifte. Dit heeft tot gevolg dat na het opleggen van de definitieve aanslag ten minste 3 maanden resteren voor herziening. De aanslag staat dus pas vast na afloop van de herzieningstermijn, aangezien de inspecteur gedurende die termijn de facto een onbeperkte navorderingsbevoegdheid heeft. In zoverre duurt het gemiddeld dus langer voordat de belastingplichtige zekerheid heeft en is er slechts sprake van een verkorting van de maximale termijn waarbinnen de aanslag moet worden opgelegd.

Opschorting aanslag- en herzieningstermijn

Op basis van het conceptwetsvoorstel wordt de aanslag- en herzieningstermijn bovendien opgeschort indien de inspecteur aan de belastingplichtige om informatie verzoekt en/of de inspecteur redelijkerwijs noodzakelijke informatie heeft opgevraagd bij een buitenlandse autoriteit. In deze gevallen worden de termijnen opgeschort tot de dag waarop de belastingplichtige aan het informatieverzoek heeft voldaan, respectievelijk de informatie van de buitenlandse autoriteit is ontvangen of verder uitstel niet meer redelijk is. Niet alleen heeft de inspecteur hiermee eigenhandig de bevoegdheid om bovengenoemde termijnen (langdurig) te verlengen (bijvoorbeeld ingeval van een boekenonderzoek), maar er zal ook onduidelijkheid kunnen ontstaan omtrent de vraag wanneer de opschorting –

en daarmee de aanslagtermijn – afloopt. Bijvoorbeeld als er verschil van inzicht bestaat tussen inspecteur en belastingplichtige over de vraag of aan een informatieverzoek is voldaan, dan wel of verder uitstel niet meer redelijk is. Daarnaast is vooralsnog niet duidelijk hoe de voorgestelde opschorting van de aanslagtermijn zich verhoudt met de bestaande informatiebeschikking, wat eveneens een verlenging van de aanslagtermijn bewerkstelligt.

Aanslag niet voor bezwaar vatbaar

De voorgestelde herzieningsregeling brengt met zich mede dat de (definitieve) aanslag niet langer voor bezwaar vatbaar is. Gedurende de herzieningstermijn kan de belastingplichtige de inspecteur verzoeken om de aanslag te verminderen. Indien de inspecteur dit verzoek (gedeeltelijk) afwijst, dient hij dit besluit te nemen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De belastingplichtige heeft dan alsnog de mogelijkheid om binnen zes weken bezwaar aan te tekenen tegen deze herzieningsbeschikking (en vervolgens eventueel in beroep te gaan). Zoals eerder opgemerkt kan de inspecteur de aanslag gedurende de herzieningstermijn ook ambtshalve ten nadele van een belastingplichtige herzien. Dit besluit neemt de inspecteur bij voor bezwaar vatbare herzieningsbeschikking ná schriftelijke instemming van de belastingplichtige. Ingeval schriftelijke instemming uitblijft, bijvoorbeeld omdat de inspecteur nalaat de belastingplichtige daartoe te verzoeken, zal de belastingplichtige aldus een verzoek om herziening moeten indienen dat strekt tot het ongedaan maken van de ambtshalve herziening om een voor bezwaar vatbare herzieningsbeschikking te verkrijgen. In die zin leidt het niet langer openstaan van bezwaar tegen de aanslag tot een (onnodige) extra schriftelijke ronde, wat allerminst een vereenvoudiging van het formele verkeer oplevert. Overigens niet in de laatste plaats omdat in de praktijk bij het opleggen van de definitieve aanslag dikwijls reeds duidelijk is of er verschil van inzicht bestaat over de hoogte van de belastingschuld.

Onpraktisch effect

Onpraktisch is ook de voorgestelde regeling inzake beschikkingen die met de aanslag samenhangen. Conform huidige regelgeving wordt een bezwaar tegen een

aanslag in beginsel mede geacht te zijn gericht tegen de boetebesikking, indien deze beschikking op hetzelfde aanslagbiljet vermeld is (art. 24a AWR). Voorts worden voor toepassing van het bezwaar en beroep een beperkt aantal nevenbeschikkingen geacht onderdeel uit te maken van de aanslag (bijvoorbeeld de heffingsrentebesikking). In het conceptwetsvoorstel is de belastinginspecteur verplicht om gelijktijdig met de herziening van de aanslag ook de samenhangende (neven)beschikkingen te wijzigen, indien en voor zover de grondslag dezelfde is of samenhangt met de grondslag van de (voorlopige) aanslag. Dit betekent dat wanneer de nevenbeschikking om andere redenen niet correct zou zijn (bijvoorbeeld de kwalificatie opzet of grove schuld ingeval van een vergrijpboete), de belastingplichtige apart tegen deze beschikking bezwaar dient aan te tekenen. Met betrekking tot een en dezelfde beschikking kunnen dan twee separate procedures tegelijk lopen.

‘Invoering van het wetsvoorstel zal leiden tot een versnipperd systeem en verslechtering van de rechtsbescherming.’

Uitwerking

Het kabinet acht het verder nodig om de mogelijkheid tot ambtshalve vermindering vrijwel volledig in te perken. Doel daarvan is om belastingplichtigen te stimuleren zoveel mogelijk gebruik te maken van het herzieningsregime. Op grond van huidige regelgeving kan de belastingplichtige gedurende een termijn van vijf jaar de inspecteur verzoeken om een aanslag ambtshalve te verminderen (art. 65 AWR). Ingeval de inspecteur dit verzoek voor de inkomstenbelasting (gedeeltelijk) afwijst, dient hij dit te doen bij voor bezwaar vatbare beschikking (art. 9.6 Wet IB). In het conceptwetsvoorstel komt deze verplichting te vervallen en staat ambtshalve vermindering alleen nog open wanneer er sprake is van feiten of omstandigheden die de belastingplichtige ná de herzieningstermijn be-

kend zijn geworden. Indien hier in de ogen van de inspecteur geen sprake van is, kan hij het verzoek zonder nadere motivering afwijzen. Dit komt de rechtsbescherming van de belastingplichtige niet ten goede en vormt een potentiële bron van conflicten.

Navordering

Naast de aanslagregeling worden ook de regels inzake navordering ingrijpend aangepast. Onder de huidige regelgeving kan de inspecteur alleen navorderen indien hij beschikt over een (belastingverhogend) feit dat hem nog niet bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn op het moment dat de aanslag werd opgelegd, dan wel indien de belastingplichtige te kwader trouw is. Navordering benevens nieuw feit kan eveneens plaatsvinden als er sprake is van een fout in de aanslag die de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar moet zijn geweest, waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% bedraagt van de (materieel) verschuldigde belasting. Op een aantal uitzonderingen na moet navordering in beginsel binnen 5 jaar plaatsvinden na het tijdstip van het ontstaan van de belastingschuld. Met betrekking tot inkomsten- of vermogensbestanddelen die in het buitenland zijn opgekomen of worden gehouden, bedraagt de navorderingstermijn 12 jaar, mits de inspecteur voortvarend te werk gaat (art. 16 AWR). In dit kader moet worden opgemerkt dat voor toepassing van de erf- en schenkbelasting een aantal afwijkingen (kan) gelden, waaronder een onbeperkte navorderingstermijn in de erfbelasting ter zake van buitenlandse vermogensbestanddelen (art. 66 SW). Onder het conceptwetsvoorstel is navordering in de inkomstenbelasting en de erf- en schenkbelasting in beginsel alleen mogelijk indien:

- de belastingplichtige te kwader trouw is. De navorderingstermijn bedraagt alsdan twaalf jaar ná afloop van de herzieningstermijn;
- er sprake is van een nieuw feit én het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat te weinig belasting is geheven. Kenbaarheid wordt aangenomen indien de te weinig geheven belasting ten min-

ste 15% bedraagt van de (materieel) verschuldigde belasting. De navorderingstermijn bedraagt alsdan twee jaar ná afloop van de herzieningstermijn;

- aan de belastingschuldige een dwangbevel is betekend ter zake van de aanslag. De navorderingstermijn vangt alsdan aan op de dag ná die van betekening van het dwangbevel en eindigt op de dag waarop de herzieningstermijn normaliter zou eindigen als er geen dwangbevel zou zijn opgelegd.

Onbeperkt navorderen tijdens herzieningstermijn

Hoewel de voorwaarden voor navordering in algemene zin stringenter lijken te worden, dient bedacht te worden dat de inspecteur gedurende de herzieningstermijn wel onbeperkt kan navorderen.

Hiernaast valt op dat de navorderingstermijn ingeval van kwade trouw aanzienlijk wordt verlengd; deze kan oplopen tot meer dan veertien jaar na het ontstaan van de belastingschuld. Vooralnog is niet duidelijk of de in de jurisprudentie ontwikkelde voortvarendheidsvereisten

in dit verband hun gelding behouden, noch op welke wijze een dergelijk lange navorderingstermijn zich verhoudt met de wettelijke bewaartermijn voor administratieplichtigen en ondernemers van respectievelijk zeven en negen jaar (artt. 52 AWR en 34a Wet OB).

De navorderingsbevoegdheid ingeval de belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichting voldoet is evenmin redelijk te noemen. Blijkens het conceptwetsvoorstel wordt de belastingplichtige het herzieningsregime ontzegd indien deze, na daartoe te zijn aangemaand, niet betaalt. Aangezien bezwaar tegen een aanslag niet langer mogelijk is, en het herzieningsregime de enige rechtsingang is, leidt het niet (tijdig) betalen van de aanslag tot verval van rechtsingang. Een rechtsgevolg dat moeilijk verdedigbaar is als de belastingschuldige wel wil betalen, maar simpelweg niet kan betalen. Een betalingsverzuim kwalificeert immers niet per definitie als verwijtbaar handelen, waar de voorgestelde navorderingsbevoegdheid vanuit lijkt te gaan. Bovendien staat een verzoek om herziening niet in de weg aan de invordering.

Tot slot

Het conceptwetsvoorstel heeft uitsluitend betrekking op de inkomstenbelasting en de erf- en schenkbelasting. Voor de vennootschapsbelasting wordt door het kabinet momenteel bezien of deze niet beter kan worden omgevormd tot een aangiftebelasting. De overwegingen daartoe laten zich vooralsnog raden. De invoering van het conceptwetsvoorstel leidt niet alleen tot een versnipperd systeem, waarbij voor verschillende aanslagbelastingen verschillende regelingen gelden, maar ook tot een verslechtering van de rechtsbescherming. Daarenboven is de voorgestelde regelgeving ingewikkeld en doet het mijns inziens afbreuk aan de doelstelling om eenvoudiger tot een juiste vaststelling van de materiële belastingschuld te komen. Het is om die reden te hopen dat het conceptwetsvoorstel op een groot aantal vlakken is aangepast voordat het bij de Tweede Kamer wordt ingediend. **An**

Mr. A.A. Kan is als advocaat werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

1 koe



Met de software van MLE mag u weer zelf nadenken

Accountancysoftware genoeg, dat is het probleem niet. Maar de perfecte accountancysoftware konden wij niet vinden. Of hij bestond uit ellenlange checklisten, of de story of the audit was niet helder. Dan was het dossier weer niet geïntegreerd of liet de regelgeving te wensen over.

Dat moet anders, beter, vonden wij van Make Life Easier. Daarom hebben we de perfecte accountancysoftware zelf ontwikkeld. Software waarmee de professional, de accountant, weer zelf mag nadenken. Met MLE samenstel genereert u het samensteldossier, het jaarrekeningrapport, het accountantsrapport en XBRL instances in één geïntegreerd werkproces. MLE controle staat voor een risicogerichte controleaanpak en een heldere story of the audit. De actuele wet- en regelgeving en de kwaliteitshandboeken van belangenverenigingen zijn geïnjecteerd en gepubliceerd in de software. Dat zijn MLE applicaties: 100% voor de accountant, 100% van de accountant.

Maak nu vrijblijvend kennis met de MLE software en kom naar een productdemo of vraag een gratis proefperiode aan. Kijk op www.mlesoftware.com of bel 030 32 00 999.

THINK PROFESSIONAL | LET'S MLE

