

Commentaar op het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst.

Door:

Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs

Op 6 september 2012 heeft het Ministerie van Financiën een wetsvoorstel inzake de wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en enige andere wetten, ook wel de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst genoemd, voor consultatie op het internet geplaatst (hierna: het wetsvoorstel). Het wetsvoorstel voorziet in een herziening van het heffingssysteem bij een drietal aanslagbelastingen, te weten de inkomstenbelasting (hierna: IB) en de schenk- en erfbelasting (hierna: SW). De bedoeling is om de wijzigingen in werking te laten treden voor (voorlopige) aanslagen IB en SW 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.

De voorgestelde herziening is gebaseerd op een zestal uitgangspunten:

1. Toepasbaar in een digitale omgeving
2. Spiegelbeeldig/evenwichtige verdeling van rechten en plichten
3. Kortere termijnen/rechtszekerheid
4. Fraudebestrijding/onderscheid goed- en kwaadwillenden
5. Rechtsbescherming bij geschil met Belastingdienst
6. Wijzigingen eenvoudig doorgeven

De Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs (hierna: de commissie) heeft met belangstelling kennis genomen van deze wijzigingen op het gebied van de AWR en wenst daarover het navolgende op te merken.

1. Termijn voor vaststellen van de aanslag vastgesteld op 15 maanden

- 1.1 In de memorie van toelichting wordt kenbaar gemaakt dat na het indienen van de aangifte in beginsel een aanslag wordt opgelegd binnen drie maanden. De maximale termijn waarbinnen de aanslag moet worden opgelegd na het indienen van de aangifte wordt vastgesteld op 15 maanden. In de huidige regeling wordt de ingediende aangifte eveneens binnen drie maanden gevolgd door een (voorlopige) aanslag. De definitieve aanslag moet uiterlijk drie jaren na het einde van het belastingjaar worden vastgesteld. Deze driejaarstermijn wordt verlengd met de periode waarvoor uitstel is verleend voor het indienen van de aangifte. De voorgestelde termijn van 15 maanden na het indienen van de aangifte zou daarom een aanzienlijke verkorting betekenen van de huidige termijnen. De commissie merkt op dat er slechts sprake is van een verkorting van de maximale termijnen die gelden voor het opleggen van een definitieve aanslag. In de huidige praktijk worden echter ook nu al de meest definitieve aanslagen binnen de voorgestelde termijn van 15 maanden opgelegd. Het is de vraag of de aanslagtermijn met de voorgestelde wijziging echt zoveel korter wordt.
- 1.2 De commissie is verder van mening dat het voorstel voor wat betreft deze termijn zal leiden tot onduidelijkheid bij belastingplichtigen, aangezien de termijn gaat lopen vanaf het moment van indienen van de aangifte. Met name de grote groep belastingplichtigen die uitstel vragen voor het indienen van de aangifte zijn lang niet altijd op de hoogte van het verloop van deze termijn. Onder deze groep bevinden zich met name ondernemers. Daarbij merkt de commissie op dat bij samenwerkingsverbanden van ondernemers, elk van de ondernemers een andere aanslagtermijn zal krijgen, aangezien zij niet gelijktijdig aangifte doen, hetgeen de onduidelijkheid alleen maar versterkt.

- 1.3 Uitgangspunt in de nieuwe regeling is dat de aangifte binnen drie maanden wordt gevolgd door de aanslag, tenzij de aangifte een nadere beoordeling vergt. In dat geval krijgt de belastingplichtige bericht. Niet duidelijk is binnen welke termijn dan een aanslag moet worden vastgesteld. Het voorgestelde artikel 12 AWR bepaalt dat de termijn voor het opleggen van de aanslag in dat geval wordt opgeschort indien de belastingplichtige hiermee instemt. Onduidelijk is wat de gevolgen zijn indien de belastingplichtige hiermee niet instemt. Verder wordt de termijn eveneens opgeschort met de tijd die gemoeid is met het door de belastingplichtige beantwoorden van vragen of het verkrijgen van informatie uit het buitenland die voor de vaststelling van de belastingaanslag “redelijkerwijs noodzakelijk” is. Onduidelijk is wat onder de woorden “redelijkerwijs noodzakelijk” moet worden verstaan. Verder zal de inspecteur en/of de belastingplichtige de tijd moeten bijhouden nu de opschorting geldt tot de dag waarop de vraag is beantwoord dan wel de informatie is ontvangen. Door dit alles ontstaat met betrekking tot het einde van de aanslagtermijn onduidelijkheid. Ook brengt het praktische problemen met zich mee. De commissie pleit daarom voor:
- (a) een vaste termijn voor het vaststellen van de aanslag los van het moment waarop de aangifte is ingediend, en
 - (b) duidelijke richtlijnen in situaties waarvoor deze termijn moet worden verlengd en de voorwaarden waaronder dit kan geschieden.
- 1.4 Tot slot plaats de commissie vraagtekens bij de in de Memorie van toelichting genoemde behoefte van belastingplichtigen aan het eerder verkrijgen van zekerheid middels een definitieve aanslag. In de huidige situatie zal de, naar aanleiding van de aangifte, binnen drie maanden opgelegde voorlopige aanslag voor de meeste belastingplichtigen voldoende duidelijkheid bieden omtrent hun financiële verhouding met de belastingdienst nu aangenomen kan worden dat de definitieve aanslag niet beduidend zal afwijken van deze voorlopige aanslag.

2. Herzieningstermijn aanslag vastgesteld op 18 maanden

- 2.1 Het voorstel introduceert een zogenaamde herzieningsperiode. Na het indienen van de aangifte hebben zowel belastingplichtige als de Belastingdienst de mogelijkheid een herziening door te voeren op de gegevens uit de ingediende aangifte. Een verzoek hiertoe moet zowel door de belastingplichtige als de Belastingdienst binnen 18 maanden na de dag waarop de aangifte is ontvangen, respectievelijk geacht wordt te zijn ontvangen, zijn gedaan. De commissie heeft hiertegen grote bezwaren. In de huidige situatie is het voor elke belastingplichtige direct duidelijk of hij nog een wijziging kan doorgeven op de eerder ingediende aangifte. Zolang hij nog geen definitieve aanslag heeft ontvangen kan hij op eenvoudige wijze een wijziging doorgeven. Is de definitieve aanslag opgelegd dan kan hij dit alleen nog door middel van het indienen van een bezwaarschrift. Wordt het bezwaar te laat ingediend (zes weken na de dagtekening van de definitieve aanslag) dan zal dit bezwaar als een verzoek tot ambtshalve vermindering c.q. teruggave worden behandeld door de Belastingdienst. In de voorgestelde situatie zouden belastingplichtigen op eenvoudige wijze het moment van ontvangst van de aangifte moeten kunnen achterhalen. Dit is echter voor de meeste belastingplichtigen op dit moment niet mogelijk. Hier komt nog bij dat ten aanzien van de aanslagen IB en SW herziening mogelijk is, terwijl tegen de nevenbeschikkingen zoals bestuurlijke boeten en heffingsrente direct bezwaar moet worden gemaakt. Dit zal tot de nodige verwarring bij belastingplichtigen gaan leiden. De commissie pleit er daarom voor om hier één lijn in te trekken.

- 2.2 De commissie wijst verder nog op in het buitenland woonachtige belastingplichtigen die een aangifte op papier indienen. Tussen het moment van verzenden van de aangifte door deze belastingplichtige en de ontvangst van de aangifte door de Belastingdienst kan een behoorlijke periode zitten. Voor deze groep is het daarom altijd lastig om te bepalen wanneer de herzieningstermijn ten einde loopt. De uiterste termijn voor het indienen van wijzigingen of herzieningen zal ook tot grote onduidelijkheid leiden voor belastingplichtigen die uitstel hebben gevraagd voor het indienen van de aangifte. Ook hier merkt de commissie op dat dit wordt versterkt bij samenwerkingsverbanden. Een herzieningsverzoek, bijvoorbeeld een aanpassing van de winst, kan in voorkomende gevallen bij de ene vennoot wel ingediend zijn binnen de herzieningstermijn, terwijl dit bij de andere vennoot niet het geval is. Het valt dan niet uit te leggen aan de vennoten dat een gelijktijdig ingediend en identiek wijzigingsverzoek bij de ene vennoot normaal wordt afgehandeld, terwijl dit bij de ander niet meer het geval is, aangezien bij de laatste de herzieningstermijn is verlopen. Dit geldt eveneens indien bij het samenwerkingsverband rechtspersonen zijn betrokken, aangezien voor deze categorie de voorgestelde regeling niet zal gaan gelden.
- 2.3 Aangezien ook de regels voor ambtshalve herziening van de aanslag worden gewijzigd, is de kenbaarheid van de herzieningstermijn voor belastingplichtigen een essentieel onderdeel in de nieuwe regeling. Omdat de herzieningstermijn ook beïnvloed wordt door eventuele vragen die door belastingplichtigen moeten worden beantwoord, is ook het einde van de herzieningstermijn niet altijd duidelijk. De commissie pleit daarom voor een vaste herzieningstermijn, los van het moment waarop de aangifte is ingediend. Het koppelen van de herzieningstermijn aan het moment van indienen van de aangifte zal leiden tot rechtsongelijkheid. Tevens zal er duidelijkheid moeten zijn met betrekking tot het einde van de herzieningsperiode.

3. Herzieningsverzoeken

- 3.1 De commissie mist in het wetsvoorstel een duidelijke richtlijn voor het afwikkelen door de Belastingdienst van een door de belastingplichtige ingediend herzieningsverzoek. De rechtszekerheid is gediend met het invoeren van een termijn waarbinnen een dergelijk verzoek moet zijn afgehandeld. De commissie zou zich kunnen voorstellen dat de afhandeling wordt bespoedigd door aan de belastingplichtige eventueel de mogelijkheid te bieden de Wet dwangsom en beroep bij niet tijdig beslissen, toe te passen. Hoewel in artikel 22 AWR wordt voorgesteld de artikelen 6:9 en 6:16 van de AWB van overeenkomstige toepassing te verklaren op de herziening, blijft afdeling 4.1.2 AWB helaas buiten toepassing (o.a. verplichting tot horen).
- 3.2 De inspecteur kan ook uit eigen beweging (lees: ambtshalve) een belastingaanslag herzien. De commissie mist in het wetsvoorstel een duidelijke richtlijn waarbinnen dit gedurende de herzieningstermijn kan plaatsvinden. Zonder een dergelijke richtlijn biedt het de inspecteur extra mogelijkheden tot het corrigeren van een aanslag naast de mogelijkheid tot navordering. Hiermee wordt in de ogen van de commissie afbreuk gedaan aan de rechtszekerheid die een belastingplichtige mag ontleen aan een belastingaanslag.
- 3.3 In het voorstel is opgenomen dat na schriftelijke toestemming van de belastingplichtige de inspecteur het besluit om uit eigen beweging een aanslag te herziening ten nadele van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking neemt. De commissie is van mening dat dit alleen maar tot verwarring zal gaan leiden en stelt voor om een dergelijke beslissing altijd bij een voor bezwaar vatbare beschikking te nemen. Een nadere toelichting op dit punt wordt door de commissie eveneens op prijs gesteld.

- 3.4 De commissie wil tevens vernemen of in een herzieningsverzoek, ingediend na ontvangst van de aanslag, eventuele keuzes uit de aangifte nog kunnen worden herzien. In diverse bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt aangegeven dat belastingplichtigen bij de aangifte een keuze moeten maken. Onder de huidige regels kan deze keuze meestal worden herzien tot het moment dat de definitieve aanslag onherroepelijk is vastgesteld. Aangezien in de voorgestelde regeling een herzieningsperiode geldt van 18 maanden, zou het voor de hand liggen dat eventuele keuzes die gemaakt zijn, gedurende de gehele herzieningsperiode moeten kunnen worden herzien, ook indien de aanslag al is opgelegd. De commissie wijst bijvoorbeeld op de regelingen voor de toerekening van de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.

4. Wijziging navorderingstermijn

- 4.1 De commissie heeft begrip voor het standpunt van het kabinet om geen enkel mededogen te hebben met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. De thans voorgestelde regeling maakt echter ernstige inbreuk op de huidige rechtszekerheid en rechtsgelijkheid van belastingplichtigen. Zo wordt voorgesteld de navorderingstermijn te verlengen tot 12 jaar na afloop van de herzieningstermijn. Aangezien de herzieningstermijn in normale gevallen eindigt na verloop van 18 maanden nadat de aangifte is ontvangen dan wel wordt geacht te zijn ontvangen, leidt dit tot een navorderingsperiode van bijna 14 jaar. Hieruit volgt dat de navorderingstermijn in de voorgestelde regeling langer is dan onder het huidige recht. Naar de mening van de commissie komt dit de rechtszekerheid niet ten goede. De commissie pleit dan ook voor een kortere termijn.
- 4.2 Behalve dat de rechtszekerheid hiermee ernstig in het gedrang komt, voorziet de commissie problemen ten aanzien van de bewijsvoering door belastingplichtigen. Administratieplichtigen kennen thans een bewaarverplichting van zeven jaren. Deze is tien jaar indien er sprake is van investeringsgoederen waarbij de BTW-voorbelasting is geclaimd. De commissie vraagt zich af hoe de voorgestelde navorderingstermijn van 12 jaar zich nu verhoudt tot de bewaartermijn van 7 jaar en verzoekt om een nadere toelichting op dit punt. Dit met name in het kader van de verzwaring van de administratieve lasten.
- 4.3 Het stemt de commissie tot tevredenheid dat de verlengde navorderingstermijn voor buitenland situaties komt te vervallen. De verlenging van de reguliere navorderingstermijn van 5 naar 12 jaar houdt echter een verslechtering in van de rechtsbescherming en komt tevens de rechtszekerheid niet ten goede. In de jurisprudentie van de Hoge Raad die onder meer is gebaseerd op de zaak Passenheim zijn vuistregels ontwikkeld ten aanzien van de zogenoemde “voortvarendheid”. De commissie vraagt zich af of deze jurisprudentie nog steeds op de voorgestelde regeling van toepassing is. Indien dat het geval is, verzoekt de commissie om dit criterium in de wet te verankeren. Mocht het zo zijn dat met de voorgestelde wijziging de voornoemde jurisprudentie is achterhaald, dan ontvangt de commissie graag een nadere toelichting op dat punt.
- 4.4 De commissie constateert dat er onduidelijkheid is over de toepasselijkheid van de nieuwe navorderingstermijn na invoering van het wetsvoorstel op oude belastingjaren. Het voorstel lijkt namelijk de mogelijkheid te bieden om na te vorderen over jaren waarvoor nu al geen navordering meer kan plaatsvinden. Hierdoor zou het voorstel materieel terugwerkende kracht krijgen. De commissie verzoekt dan ook om een bevestiging dat de nieuwe navorderingstermijn slechts zal gelden voor belastingjaren die een aanvang nemen na inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

- 4.5 De vaststelling van een belastingschuld is van geheel andere orde dan de invordering van de belastingschuld. Het al of niet kunnen heffen staat los van de vraag of de betreffende aanslag wordt betaald of kan worden betaald. Daarnaast zijn er situaties denkbaar (zeker gezien de huidige economische situatie) dat op het moment van het opleggen van de aanslag de betaling ervan wel mogelijk is, maar dat dit korte tijd later niet meer het geval is waardoor betaling later gaat plaatsvinden dan vereist. De commissie is dan ook van mening dat navordering niet mogelijk moet zijn wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan zijn betaalverplichting. Ook dient deze koppeling geen enkel doel in de ogen van de commissie. In dat kader verzoekt de commissie om de voorgestelde wijziging die de bevoegdheid tot navorderen regelt zodra een dwangbevel is betekend te schrappen.

5. Wijziging voorwaarden navordering bij nieuw feit

- 5.1 Aan de bevoegd tot navorderen op grond van een nieuw feit wordt de voorwaarde toegevoegd dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Als gevolg hiervan geldt er een dubbele eis. Van “redelijkerwijs kenbaar” is sprake wanneer de niet of te weinig geheven belasting ten minste 15% van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt. Onder de huidige wetgeving wordt in artikel 16, lid 2, letter C AWR de grens vastgesteld bij een afwijking van ten minste 30%. De commissie komt in de MvT geen plausibele verklaring tegen voor de verlaging van het percentage en stelt zich op het standpunt dat de huidige grens van “redelijkerwijs kenbaar” van 30% beter in stand kan blijven. Temeer daar bij een verlaging van het percentage belastingplichtigen al snel geconfronteerd kunnen worden met een navorderingsaanslag.
- 5.2 De commissie wijst er in dit kader tenslotte nog op dat de belastingdienst gedurende de herzieningstermijn elke correctie kan doorvoeren zonder dat daar voorwaarden aan zijn verbonden zoals die thans bij enig nieuw feit noodzakelijk zijn.
- 5.3 Het is de commissie niet duidelijk of de voorgestelde regeling ten aanzien van navordering voor alle aanslagbelastingen gaat gelden en daarmee ook voor de vennootschapsbelasting. De commissie verzoekt om een nadere toelichting op dit punt.

6. Ambtshalve vermindering

- 6.1 De commissie heeft grote moeite met de beperking van de mogelijkheden tot ambtshalve vermindering. Thans kunnen belastingplichtigen op elk moment binnen de huidige navorderingstermijn een verzoek tot vermindering indienen. Hierbij gelden in beginsel geen beperkingen. Tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag inkomstenbelasting, kan een belastingplichtige op dit moment zelfs een rechtsmiddel aanwenden. In de voorgestelde regeling komt deze laatste mogelijkheid te vervallen en wordt aan het verzoek tot ambtshalve vermindering de eis gekoppeld dat sprake moet zijn van nieuwe feiten of omstandigheden die de belastingplichtige “niet redelijkerwijs” zijn gebleken tijdens de herzieningstermijn. Indien de belastingplichtige geen “nova” vermeldt, kan de inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering zonder meer afwijzen.
- 6.2 De commissie merkt allereerst op dat onduidelijk is wat onder het de woorden “niet redelijkerwijs” moet worden verstaan en verzoekt om een nadere toelichting op dit punt. Verder betreurt de commissie het vervallen van de mogelijkheid om een rechtsmiddel aan te wenden tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van

een aanslag inkomstenbelasting. De reden voor deze beperking van de rechtsbescherming overtuigen de commissie niet.

- 6.3 De commissie wijst er voorts op dat de slotzin van het voorgestelde derde lid bij artikel 65 AWR “... *kan de inspecteur het verzoek zonder nadere motivering afwijzen*” in strijd lijkt met de geldende wet- en regelgeving waarin is opgenomen dat beslissing altijd met een motivering gepaard zal moeten gaan. Daarnaast ligt het voor de hand dat dit soort afwijzingen ten minste voor bezwaar en beroep vatbaar zijn.
- 6.4 Verder merkt de commissie op dat dit voorstel alleen van toepassing is op natuurlijke personen en niet op rechtspersonen. Daardoor ontstaat rechtsongelijkheid die met name bij samenwerkingsverbanden tussen natuurlijke personen en rechtspersonen tot vreemde situaties kan leiden. Door de aanvullende eis voor natuurlijke personen zouden deze geconfronteerd kunnen worden met een afwijzing, terwijl de in het samenwerkingsverband aanwezige rechtspersonen een toewijzing ontvangen aangezien zij geen nieuwe feiten en omstandigheden hoeven te stellen.
- 6.5 De commissie vraagt zich verder nog af hoe deze regeling zich verhoudt tot de mogelijkheid tot het indienen van een T-biljet na afloop van het kalenderjaar.
- 6.6 Tot slot vraagt de commissie om een bevestiging dat een verzoek tot ambtshalve vermindering ingediend kan worden gedurende de gehele voorgestelde nieuwe navorderingstermijn van 12 jaar. Indien hiermee niet kan worden ingestemd, verzoekt de commissie dit nader toe te lichten.

7. Overige aspecten

- 7.1 De commissie is zeer positief over het voorstel om alle beschikkingen die op de aanslag zijn vermeld, mee te nemen in het kader van de rechtsbescherming. Een bezwaar tegen een onderdeel van de aanslag wordt daardoor ook aangemerkt als een bezwaar tegen alle met de aanslag samenhangende beschikkingen. De belastingplichtige hoeft hierdoor maar een keer de grondslag aan de orde te stellen. Deze uitbreiding van de huidige regeling wordt reeds langer als een gemis ervaren. Wel merkt de commissie op dat niet alle beschikkingen zijn opgenomen. Zo wordt de niet-geëffectueerde zelfstandigenaftrek en de verrekening hiervan in een later jaar gemist.
- 7.2 De commissie wijst er echter op dat wanneer een belastingplichtige het niet eens is met een nevenbeschikking die lost staat van de grondslag van de aanslag, bijvoorbeeld de juridische kwalificatie van (voorwaardelijke) opzet of grove schuld bij een vergrijpboete, hier apart bezwaar tegen gemaakt moet worden binnen de reguliere bezwaartermijn van zes weken na de dagtekening van de aanslag. Tegen de hoogte van de aanslag zelf kan de belastingplichtige reageren gedurende de voorgestelde herzieningstermijn van 18 maanden. De commissie acht dit onwenselijk en pleit er daarom voor om hier één lijn te trekken. Dit zal de rechtszekerheid uiteindelijk ten goede komen.
- 7.3 Het thans voorliggende voorstel heeft als uitgangspunt dat de regeling toepasbaar is binnen een digitale omgeving. De commissie wijst er op dat er nog steeds een zeer grote groep belastingplichtigen (al dan niet bewust) geen gebruik maakt van de digitale mogelijkheden die thans bestaan. De commissie bepleit dan ook in alle gevallen een alternatief voor het indienen van aangiften, wijzigingsverzoeken en bezwaren buiten de digitale snelweg om. De commissie ziet wel mogelijkheden tot een uitgebreider gebruik van de digitale mogelijkheden, welke thans nog niet door de Belastingdienst zijn opengesteld. Daarbij wordt met name gedacht aan de mogelijkheden tot het uitwisselen

van vragen en informatie via email, maar ook de mogelijkheid tot het indienen van bijvoorbeeld een digitaal bezwaar.

8. Conclusies

De commissie is van mening dat het thans voorliggende wetsvoorstel slechts op een beperkt aantal punten een verbetering bevat. In de ogen van de commissie komt het wetsvoorstel echter op diverse onderdelen de rechtszekerheid en rechtsbescherming niet ten goede. De commissie is voorts niet overtuigd van de motivering dat belastingplichtigen in het wetsvoorstel ten opzichte van huidige situatie eerder rechtszekerheid verkrijgen. Hierbij komt de vraag op of veel belastingplichtigen dit als een ernstig gemis in de huidige regeling ervaren. Verder komen naar de mening van de commissie de in de inleiding geformuleerde uitgangspunten waar de voorgestelde regeling kennelijk op is gebaseerd niet of nauwelijks tot uitdrukking.

Dit commentaar is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen mr. A.T.P. Nefkens CB, mr. dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben FB, mr. H.J.J. Oostdam FB, drs. P.N.M. Goossens.

Culemborg, 17 oktober 2012