
FED 2013/103 FED Fiscaal Weekblad, Mooie doelstellingen; discutabele uitwerkin...

FED 2013/103

2013-11-14

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont

Mooie doelstellingen; discutabele uitwerking

FED 2013/103

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont

1.

Inleiding

Het kabinet heeft de Tweede Kamer een wetvoorstel toegezonden tot 'vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst'.

1

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 2.

Dit voorstel wijkt op een aantal punten af van hetgeen in het kader van de internetconsultatie werd aangeboden. Cruciaal blijft echter dat het kabinet niet kiest voor een aangifteheffing voor de inkomstenbelasting en schenk- en erfbelasting. In deze bijdrage wordt getoetst of de geformuleerde doelstellingen met het wetsvoorstel worden gerealiseerd en wordt met name aandacht besteed aan de vraag of de nieuwe heffingsmethodiek niet beter een voldoening op aangifte zou kunnen behelzen.

2.

Doelstellingen en achtergrond

In de memorie van toelichting wordt op verschillende plaatsen aangegeven op welke wijze het huidige systeem niet (meer) voldoet. Omtrent de doelstellingen is het kabinet helder:

2

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 14.

"Met het invoeren van een nieuw heffingssysteem heeft het kabinet een aantal concrete doelstellingen. Deze zijn in ieder geval: 1) voorkomen van (massale) nihil-aanslagen, 2) één eenvoudige procedure voor het doorgeven van wijzigingen, 3) sneller zekerheid voor goedwillende belastingplichtigen, 4) stimuleren van werken in de actualiteit, en 5) meer bevoegdheden om kwaadwillenden aan te pakken."

Deze doelstellingen

3

Zie daarover tevens: J. Berns, 'Nieuwe tijden, nieuwe heffingsvormen',

NTFR 2013/21

liggen ten grondslag aan de in het wetsvoorstel voorgestelde heffingsmethodiek die nog steeds kan worden gekarakteriseerd als een aanslagbelasting. Uiteraard doet de belastingplichtige aangifte en levert hij de relevante informatie aan. Toch is het volgens het voorgestelde heffingssysteem nog steeds de inspecteur die de aangifte ontvangt en beoordeelt en op basis daarvan de aanslag vaststelt waaruit de belastingschuld voortvloeit. Hierna zullen de voorgestelde wijzigingen worden beschouwd in het licht van deze doelstellingen, waarbij tevens aandacht wordt geschonken aan de mogelijkheden van de huidige wetgeving.

3.

Snellere rechtszekerheid en het voorkomen van nihil-aanslagen

3.1.

Nihil-aanslagen

Uiteraard is het streven van het kabinet om aan goedwillende belastingplichtigen sneller rechtszekerheid te bieden (bijzonder) lovenswaardig. Het is naar het oordeel van het kabinet ook in het belang van de Belastingdienst nu deze beter in staat is om in de actualiteit de relevante informatie te verzamelen en te beoordelen.

4

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 8.

In het nieuwe heffingssysteem legt de inspecteur in beginsel binnen drie maanden na de ontvangst van de aangifte een definitieve aanslag op. De wettelijke termijn voor het opleggen van een aanslag eindigt vijftien maanden na de ontvangst van de aangifte. In de huidige wet is de termijn drie jaar na afloop van het betreffende kalenderjaar. Met vijftien maanden na de ontvangst van de aangiften verkrijgt de belastingplichtige inderdaad sneller rechtszekerheid. Toch rijst de vraag of deze kortere termijn mogelijk is

door de voorgestelde nieuwe heffingsmethodiek dan wel door het op orde krijgen van interne processen. In dat verband spreken de cijfers in de memorie van toelichting

5

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 6.

omtrent het aantal aangiften, nihil aanslagen en correcties boekdelen. In 2011 zijn voor de inkomstenbelasting 11.243.000 aangiften gedaan. Voor 1 juli ontving 99,3% van de belastingplichtigen een (nadere) voorlopige aanslag. Nadien zijn circa 11 miljoen nihil aanslagen opgelegd. Een bijzonder hoog aantal voorlopige aanslagen die voor 1 juli werden opgelegd zijn derhalve correct ingediend. Ook in het huidige heffingssysteem hadden voor 1 juli definitieve aanslagen kunnen worden opgelegd. De wet staat daaraan geenszins in de weg, hetgeen ook wel blijkt uit de proef die onder de huidige wetgeving is gestart tot versnelling van het aanslagproces. In 2012 is ten aanzien van een groep van anderhalf miljoen belastingplichtigen die voor 1 april aangifte had gedaan de definitieve aanslag voor 1 juli opgelegd. Voor 2013 wordt de proef uitgebreid tot drie miljoen belastingplichtigen. De snellere rechtszekerheid kan dus ook zonder een wijziging in de heffingsystematiek worden gerealiseerd en heeft meer van doen met de interne werkprocessen bij de Belastingdienst en de capaciteit die door de politiek aan de Belastingdienst wordt gegund.

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat een aantal alternatieven is heroverwogen. Daarbij wordt in bepaalde gevallen ook gerefereerd aan de problemen met de nihil-aangiften. Zo wenst het kabinet niet alles bij het oude te laten en slechts de digitale domeinen in te voeren, want dat alleen 'biedt geen oplossing voor de nihil-aanslag. Deze zal nog steeds in grote aantallen aan belastingplichtigen verzonden worden'.

6

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 14.

Dat is natuurlijk alleen maar waar als er eerst een voorlopige aanslag wordt opgelegd. Als die voorlopige aanslag wordt vervangen door een definitieve aanslag voor 1 juli is die hele nihil-aanslag niet nodig.

Een ander alternatief

7

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 15.

dat wordt behandeld ziet op een heffingssysteem waarin een voorlopige aanslag na verloop van een bepaalde tijd transformeert in een definitieve aanslag. Op die wijze kunnen de nihil-aanslagen achterwege blijven. Met het kabinet kan worden gesteld dat een dergelijke regeling niet alleen aan duidelijkheid te wensen overlaat, maar tevens tot complexe wetgeving leidt. Ook dit alternatief wordt echter door het kabinet beoordeeld vanuit de premisse dat er voorlopige aanslagen worden opgelegd. Uit de hiervoor gememoreerde proef blijkt dat dit in het geheel niet nodig is en dat de Belastingdienst in staat is op bijzonder korte termijn definitieve aanslagen op te leggen. Er worden alternatieven bedacht voor het probleem van de nihil-aanslagen en de daaraan klevende langdurige rechtsonzekerheid, terwijl uit de proef van de belastingdienst blijkt dat het probleem non-existent is. Om die reden behoeft het heffingssysteem dus niet te worden aangepast.

3.2.

Opschorting van termijnen

De voorgestelde heffingsystematiek kent een regeling voor het opschorten van de aanslagtermijn, waarbij de vraag rijst of deze de toets der kritiek kan doorstaan in het licht van de nagestreefde rechtszekerheid op korte termijn. Dat de aanslagtermijn wordt opgeschort als de belastingplichtige daarmee schriftelijk instemt, spreekt voor zich. Voorts is sprake van opschorting als de inspecteur aan de belastingplichtige mededeelt dat aan een buitenlandse instantie informatie is gevraagd die redelijkerwijs noodzakelijk is voor het vaststellen van de aanslag. Ook deze gronden voor opschorting zijn mijns inziens gerechtvaardigd, nu – in ieder geval binnen de Europese Unie – afspraken zijn gemaakt dat verzoeken van lid-staten voortvarend(er) moeten worden afgewikkeld. In dergelijke gevallen wordt geen ongerechtvaardigde afbreuk gedaan aan de rechtszekerheid. Voorts kan de belastingplichtige zelf een afweging maken tussen opschorting en voortgang. De buitenlandse bescheiden kan hij veelal zelf sneller verkrijgen. Een laatste grond voor opschorting kan worden gevonden in een vraag die door de inspecteur op grond van art. 47 AWR wordt gesteld. Het is opmerkelijk dat in dat kader art. 52 lid 6 AWR niet wordt genoemd, nu ook deze bepaling een zelfstandige informatieverplichting lijkt te vormen jegens de inspecteur. Met name doordat het kabinet voorstelt de opschorting in de tijd te beperken tot maximaal zes maanden, is een faire balans gevonden tussen de nagestreefde snelle rechtszekerheid en de onderzoeksbelangen van de inspecteur die overigens de reeds onder de huidige wetgeving bestaande mogelijkheid behoudt een informatiebeschikking op te leggen die de termijnen schorst. De vraag is echter of deze opschortingsgrond niet tot veel discussie gaat leiden. Uit de wettekst in het beoogde art. 12 lid 2 onder a volgt dat de

aanslagtermijn wordt opgeschort met ingang van de dag na die waarop de inspecteur de belastingplichtige op grond van art. 47 vraagt gegevens en inlichtingen te verstrekken of gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen. In de praktijk komt het veelvuldig voor dat een inspecteur genoodzaakt is meerdere vragen aan een belastingplichtige te stellen. Op een antwoordbrief volgt regelmatig een nieuwe vragenbrief. Betekent dit dat daarmee telkens de aanslagtermijn wordt opgeschort? De wettekst geeft geen indicatie van een beperking tot een enkele vraag. De mogelijkheid van opschorting kan voor de inspecteur van belang zijn nu enige tijd gemoeid is met het vervaardigen en verzenden van een aanslag. De inspecteur moet vanwege interne stroperige processen niet de aandrang voelen 'tijdrek' vragen te stellen, terwijl de antwoorden hem eigenlijk niet interesseren. Dat een dergelijke opstelling niet geheel denkbeeldig is, blijkt uit de eerste evaluatie van de initiatiefwet van Dezentje Hamming-Bluemink en Groot

8
Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2013, nr. DGB/2013/5039 U, V-N 2013/53.10, p. 41. waarin de schorsende werking in verband met de informatiebeschikking ingevolge art. 52a AWR in de wet werd opgenomen. Uit deze evaluatie volgt dat een branchevereniging heeft aangegeven dat de informatiebeschikking "vaak niet als nuttig (wordt) ervaren voor het opleggen van een aanslag, maar meer als het oprekken van termijnen voor de inspecteur om nader onderzoek te kunnen doen naar diverse strijdpunten." Als deze observatie juist is, kan de nieuwe opschortingsgrond strijdig zijn met het streven naar snelle rechtszekerheid. Oneigenlijk gebruik van deze opschortingsgrond kan door de rechter worden tegengegaan door kritisch te kijken naar de gestelde vraag. In het beoogde art. 12 AWR gaat het om vragen die worden gesteld 'op grond van artikel 47'. Het antwoord op de vraag dient dan voor de belastingheffing van de belastingplichtige van belang te kunnen zijn. Als de vraag niet aan de criteria van art. 47 AWR voldoet, is ook de opschortingsgrond niet van toepassing. De inspecteur die op oneigenlijke grond met een vragenbrief tijd poogt te rekken, loopt derhalve het risico dat zijn vraag niet voldoet aan de vereisten in art. 47 AWR als gevolg waarvan de termijn nimmer werd opgeschort en de aanslagtermijn (toch) verliep. Als het voorgestelde art. 12 lid 2 onder a op die wijze dient te worden gelezen, vormt dit naar mijn overtuiging een afdoende waarborg tegen oneigenlijk gebruik.

3.3.

Navorderingstermijn en voorwaarden

Evenals de aanslag- en herzieningstermijn aanvangen op de dag van de ontvangst van de aangifte, begint ook de navorderingstermijn op dat moment.

9

Zie over navordering: I.R.J. Thijssen en A.A. Kan, 'De nieuwe regels voor navordering',
NTFR 2013/22

De termijn is vervolgens drie jaar. Navordering kan niet plaatsvinden als geen sprake is van een nieuw feit. Daarop bestaat echter de uitzondering dat navordering weer wel mogelijk is als de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven. Uiteraard zal dit leiden tot de nodige procedures. In het licht van de verkorte navorderingstermijn is deze ruimere bevoegdheid mijns inziens acceptabel en doet deze geen afbreuk aan de doelstelling van het kabinet om goedwillende belastingbetalers spoedig rechtszekerheid te bieden.

In het wetsvoorstel wordt een nieuwe navorderingsgrond geïntroduceerd. Als een fout of verstoring in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst tot het massaal opleggen van onjuiste aanslagen heeft geleid, kan nog tot zes maanden na dagtekening van de aanslag worden nagevorderd. Het is de vraag of het in dergelijke gevallen opportuun is aan te sluiten bij de dagtekening nu deze als gevolg van de fout of verstoring ook wel eens onjuist zou kunnen zijn. Verder wekt deze wettekst verbazing nu daarin de Belastingdienst figureert en niet de inspecteur. De aanslag wordt echter opgelegd door de inspecteur. Niet door de Belastingdienst. De inspecteur is het bestuursorgaan; niet de Belastingdienst. Aldus ontstaat een begripsverwarring die vermeden moet worden. Deze navorderingsgrond toont ook aan dat de gedachte die ten grondslag ligt aan een aanslagheffing niet langer houdbaar is. Het is immers niet de inspecteur die alles afwegende in alle zorgvuldigheid een aanslag oplegt. Het is de computer die naar aanleiding van de aangifte en eventueel de verwerking van renseignementen van derden een aanslag fabriceert. Als het wettelijk uitgangspunt blijft dat de inspecteur de aanslag vaststelt, zou deze navorderingsgrond achterwege moeten blijven nu deze haaks op deze grondgedachte staat.

Het kabinet heeft nadere navorderingsregels in petto voor de belastingplichtige die te kwader trouw is. Daarmee wordt gevolg gegeven aan de doelstelling meer bevoegdheden te creëren voor de aanpak van kwaadwillenden.

4.

'Meer bevoegdheden om kwaadwillenden aan te pakken'

Bij het lezen van de memorie van toelichting ontstaat op bepaalde momenten de indruk dat het kabinet de nieuwe wet 'aan de man' wil brengen. Daarvoor zijn dan soms boude stellingen nodig: "Met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn heeft het kabinet geen enkel mededogen." Ofschoon dergelijke frasen mogelijk noodzakelijk zijn voor de publieke bühne, doen dergelijke teksten afbreuk aan de rechtstatelijke functie van een memorie van toelichting. De parlementaire geschiedenis heeft immers een belangrijke functie bij de uitleg en interpretatie van de rechtsbepalingen die voortvloeien uit dit wetsvoorstel. Iedere belastingplichtige zou toch op enig mededogen moeten kunnen rekenen? Geen enkele fiscale misdraging zou er toch toe moeten kunnen leiden dat het gehele vermogen van een belastingplichtige burger voor de rest van zijn leven wordt geconfisqueerd? Het kabinet zal toch ook menen dat er enig evenwicht dient te zijn tussen de aard en ernst van de gedraging van de kwaadwillende enerzijds en de fiscale behandeling en straffen anderzijds? Natuurlijk is er dus **enig** mededogen en is dus de vraag op welke wijze dit mededogen tot uiting dient te komen in de wettekst. Het kabinet stelt dat belastingplichtigen die willens en wetens niet meewerken, geen snelle rechtszekerheid verdienen. Het is uiteraard goed verdedigbaar dat een belastingplichtige die de inspecteur om de tuin leidt, daar niet mee weg moet kunnen komen vanwege een te korte navorderingstermijn. Onmiddellijk rijst dan de vraag wat in dat verband als te kort zou kunnen gelden. Het kabinet schrijft:

10

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 13.

"De termijn van 12 jaar is bedoeld om de Belastingdienst tijd te geven om belastingplichtigen die te kwader trouw zijn op te sporen."

Met name het gebruik van de woorden 'op te sporen' wekt de indruk dat een onderzoek naar de kwader trouw van belastingplichtigen een termijn van twaalf jaar zou omvatten, hetgeen natuurlijk niet het geval is. Ofschoon een onderzoek naar de fiscale misslagen van belastingplichtigen in bepaalde gevallen zeker vele jaren kan duren, kan de duur van een onderzoek niet maatgevend zijn voor de voorgestelde lengte van de navorderingstermijn in deze situaties.

De termijn van twaalf jaar is nuttig voor fraudebestrijding omdat daarmee de kans wordt verkleind dat een fiscale fraudeur de dans ontspringt omdat de verjaringstermijn al is beëindigd op het moment dat deze wordt ontdekt. En met name dit laatste element maakt de lange termijn van twaalf jaar inconsistent in het licht van de uitgangspunten van het kabinet. Eén van die uitgangspunten was immers dat de Belastingdienst in de actualiteit wenst te werken. Daaruit zou logischerwijs voortvloeien dat de inspecteurs geen controles verrichten naar oude belastingjaren maar hun beperkte capaciteit inzetten op recente aangiften ten aanzien waarvan twijfels bestaan. Voorts rijst de vraag in hoeverre een dergelijke lange termijn voor een beboete belastingplichtige niet de facto tot bewijsnood zal leiden. Een administratieplicht duurt 'slechts' zeven jaar. Buitenlandse bankinstellingen verstrekken doorgaans slechts over de laatste tien jaar bankafschriften. Met name indien de boeteling voor de heffing wordt geconfronteerd met een aanslag die met omkering en verzwaring werd opgelegd en deze bewijslastverdeling doorwerkt naar de boete, rijst de vraag in hoeverre een dergelijke lange navorderingstermijn een werkelijke mogelijkheid van verweer niet a priori onmogelijk maakt. Het kabinet heeft zich niet beroepen op de verjaringstermijn voor fiscale fraude in het strafrecht. Die is ook twaalf jaar en had dientengevolge een goed argument kunnen zijn. Voorts moet het kabinet worden toegegeven dat de voorgestelde voortvarendheidseis de consequenties van de lange termijn mitigeert. Vanaf het moment dat de inspecteur beschikt over voldoende aanwijzingen dat ten onrechte geen of te weinig belasting is geheven, dient de inspecteur de navorderingsaanslag uiterlijk binnen twee jaar vast te stellen.

Nu het kabinet zo fervent is in de stellingname ten opzichte van belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, had het in de lijn der verwachtingen gelegen dat ook de naheffingstermijn in art. 20 AWR zou worden verlengd voor belasting- en inhoudingsplichtigen die te kwader trouw zijn bij het nakomen van fiscale verplichtingen. In de memorie van toelichting wordt slechts aangegeven dat 'bewust en uitdrukkelijk geen wijzigingen' zijn voorgesteld. Men heeft dus kennelijk wel nagedacht over het feit of ook de naheffingstermijn diende te worden verlengd. Wat de afwegingen en inzichten zijn geweest om die termijn te laten voor wat die is en fraudeurs voor de omzet- en loonbelasting wel relatief snel rechtszekerheid te bieden en daarmee een veel grotere kans om minder te betalen dan rechtschapen belastingplichtigen, laat zich slechts raden.

5.

'Eén eenvoudige procedure voor het doorgeven van wijzigingen'

Zonder dat exact duidelijk wordt waarom, is het kabinet een bijzonder groot voorstander van de mogelijkheid van herziening. In het voorstel dat in de internetconsultatie ter becommentariëring werd voorgelegd, meende ik te kunnen achterhalen waarom het kabinet zo geporteerd was van de mogelijkheid

van herziening. Deze kwam immers grotendeels in de plaats van de huidige navorderingsmogelijkheden, met dien verstande dat aan herziening geen enkele wettelijke vereiste werd gesteld. De inspecteur zou door middel van herziening eenvoudiger tot een (opwaartse) correctie van de aanslag kunnen overgaan. Na de internetconsultatie – die dus toch ergens goed voor is geweest – is het kabinet ervan overtuigd dat de eerder geopperde bevoegdheid van de inspecteur uit eigen beweging te kunnen herzien vanuit een oogpunt van rechtszekerheid minder gewenst is.

11

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 16.

Daarmee vervangt de herziening niet langer de oude navorderingsbevoegdheid.

De resterende vraag is dan echter waarom het kabinet nu nog zo'n toegevoegde waarde onderkent in de mogelijkheid van herziening van de aangifte. Op de pagina's 6 en 7 van de memorie van toelichting analyseert het kabinet het huidige heffingssysteem en wordt aangegeven dat dit met name op het punt van de aanvullingen op de aangifte te wensen overlaat. Bij de onderbouwing daarvan kunnen echter de nodige kanttekeningen worden geplaatst. Allereerst wordt vastgesteld dat de mogelijkheid van herziening van de voorlopige aanslag door de belastingplichtige en de Belastingdienst bijdraagt aan het efficiënt en soepel vaststellen van deze aanslag. Een nadere onderbouwing of toelichting ontbreekt echter.

Voorts wordt opgemerkt dat de Belastingdienst relatief veel bezwaarschriften ontvangt. Dat is voor een gedeelte een kwestie van etiketteren, zoals blijkt uit de volgende passage:

12

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 7.

“Bezwaar kan na de aanslag gemaakt worden. De Belastingdienst ontvangt echter ook ‘aanvullingen op de aangifte’ voordat een aanslag is vastgesteld. De belastingplichtige kan maar één aangifte doen.

Aanvullingen op die aangifte hebben formeel geen status. Om die aanvullingen toch te verwerken kwalificeert de Belastingdienst die aanvullingen waar mogelijke als voortijdig bezwaar. Dit verklaart een deel van de bezwaarschriften. Het ontbreken van een formele status van deze aanvullingen is een lacune in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).”

Zo kan ik het ook! Eerst aanvullingen op de aangiften onverplicht en tegen de wettelijke mogelijkheden in kwalificeren als een bezwaarschrift, om vervolgens een klaagzang ten gehore te geven over het aantal bezwaarschriften dat jaarlijks wordt ontvangen. Een aanvulling op een aangifte die leidt tot een hogere belastingschuld, kan mijns inziens niet als een bezwaar worden aangeduid. Ook een aanvulling die leidt tot een verlaging van de belastingschuld kan niet als een (prematuur) bezwaar worden aangemerkt, aangezien het besluit, in dit geval de aanslag, nog niet is vastgesteld en evenmin duidelijk is hoe dat besluit zou gaan luiden. Dat een aanvulling als een bezwaar zou gelden, past ook niet bij de praktijk die is ontstaan in verband met de digitale aangifte. Uit de jurisprudentie kan worden opgemaakt dat een belastingplichtige die al eerder aangifte deed opnieuw een digitale (verbeterde) aangifte kan verzenden. Naar verluidt kon de belastingplichtige zijn eerdere aangifte digitaal ‘overschrijven’ tot het moment dat de aanvankelijke aangifte door de inspecteur ter behandeling was geaccepteerd.

Het huidige systeem volstaat ten slotte niet volgens het kabinet omdat de bezwaarprocedure gereserveerd zou moeten zijn tot situaties waarin daadwerkelijk sprake is van een geschil. Dat roept bij mij de vraag op of iedere bezwaarprocedure niet per definitie gaat over een geschil. Het kabinet lijkt een andere opvatting toegedaan en beschrijft het als volgt: “In circa 90% van de gevallen gaat het daarbij niet om een geschil, maar om een wijziging waarover de belastingplichtige en de Belastingdienst het eens zijn.”

13

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 7.

Dat kan dus zo'n aanvulling zijn voorafgaand aan het opleggen van de aanslag. Alsdan kan de aanslag worden opgelegd conform de wensen van zowel de fiscus als de Belastingdienst. Wat dan exact het probleem is, ontgaat mij. Een efficiëntere en soepelere afwikkeling is moeilijk denkbaar.

Als het gaat om een aanvulling op de aangifte na het opleggen van de aanslag, bestaan er meerdere smaken. Als de aanvulling binnen de bezwaartermijn is ontvangen en gericht is op verlaging van het verschuldigde bedrag, is sprake van een bezwaarschrift. Is de inspecteur het eens met de inhoud van deze aanvulling, dan is er dus geen geschil meer, kan het bezwaar worden toegewezen en de aanslag verlaagd. Wordt de aanvulling ontvangen na de bezwaartermijn, is sprake van een verzoek tot ambtshalve vermindering (art. 65 AWR). Indien daarover geen geschil bestaat, zal de inspecteur eenvoudigweg de aanslag verminderen. Leidt de aanvulling tot een verhoging van de belastingschuld, waarover partijen het eens zijn, zal een navorderingsaanslag volgen.

Met welke reden het kabinet de bezwaarprocedure niet geschikt acht voor degenen ‘die slechts een wijziging willen doorgeven’, ontgaat mij. De bezwaarprocedure is bijzonder informeel. Als een belastingplichtige het niet eens is met een aanslag die is opgelegd, betekent dat niet meer of minder dan

dat hij het niet eens is met die aanslag. Dat kan een 'geschil' genoemd worden, of niet, maar van belang is dat de belastingplichtige zich verzet tegen de geformaliseerde belastingschuld.

Het kabinet vindt de bezwaarprocedure niet geschikt vanwege het massale karakter, de beperkte bezwaarperiode en het feit dat slechts éénmaal bezwaar mogelijk is. Dat laatste dient enigszins te worden genuanceerd nu een belastingplichtige tijdens de gehele procedure de mogelijkheid heeft zijn bezwaren uit te breiden. De bezwaarperiode is inderdaad beperkt, maar het redresseringsmechanisme van de ambtshalve vermindering werkt, met name als er geen geschil is. Het massale karakter lijkt niet voldoende reden om het systeem dat in het gehele bestuursrecht wordt toegepast, overboord te zetten. Uit de memorie van toelichting blijkt dat in 2011 342.515 bezwaarschriften zijn ingediend. Kennelijk bestaat in 90% geen geschil en zijn partijen het erover eens wat de belastingschuld zou moeten zijn. Alsdan resteren 34.251 bezwaarschriften die tot een daadwerkelijke (inhoudelijke) inspanning aan de zijde van de Belastingdienst leiden. De massaliteit van deze categorie bezwaarschriften valt dus wel mee en is betrekkelijk in het licht van de omvang van de organisatie van de Belastingdienst.

Met het kabinet ben ik van mening dat de aanvulling een formele status moet krijgen. Met het kwalificeren van een aanvulling op de aangifte als een herziening zijn we er dan nog niet. De herziening blijft een bevoegdheid van de inspecteur. Zijn weigering te herzien is voor bezwaar vatbaar, hetgeen de fiscale rechtsgang opent. Deze formalisering biedt ten opzichte van de huidige wet geen voordelen, maar zorgt wel voor een groot aantal onduidelijkheden. Zo kan het fenomeen 'herziening' niet worden gevonden in art. 69 AWR. Als een belastingplichtige een correcte aangifte deed en vervolgens opzettelijk een onjuist verzoek tot herziening indient, zou het voor de hand liggen dat het fiscale strafrecht in art. 69 AWR een aanknopingspunt biedt voor vervolging. Dit artikel wordt echter (abusievelijk) niet aangepast in het voorliggende wetsvoorstel.

Het meest fundamentele punt van kritiek vormt voor mij het feit dat straks de aanslag niet meer het onderwerp van de procedure is, maar (conform het voorgestelde art. 22a lid 2) de voor bezwaar vatbare beschikking tot geheel of gedeeltelijke afwijzing van het verzoek om herziening. Dat dit tot verwrongen situaties leidt, wordt duidelijk in de situatie waarin de inspecteur al bij de beoordeling van de aangifte besluit daarvan bij de aanslagregeling opwaarts te gaan afwijken. In het derde lid van het beoogde art. 22a is bepaald dat de inspecteur – slechts met instemming van de belastingplichtige – bij het vaststellen van de aanslag zonder verzoek om herziening een voor bezwaar vatbare beschikking kan nemen. Als de aangifte leidt tot een belastingschuld van 75 en de inspecteur een aanslag van 100 oplegt, kan daartegen door de belastingplichtige niet worden geageerd. Hij dient dan of voorafgaand aan de aanslagregeling in te stemmen met een voor bezwaar vatbare beschikking bij de aanslag of hij dient na ontvangst van de aanslag te verzoeken om herziening. Na ontvangst van de beschikking waarin de inspecteur aangeeft de aanslag niet met 25 te herzien, kan daartegen bezwaar worden aangetekend. In de fiscale procesgang kan dus niet langer tegen de aanslag een bezwaarschrift worden ingediend, terwijl uit die aanslag de formele belastingschuld voortvloeit en de ontvanger op grond daarvan zal invorderen. Het doet gekunsteld aan dat deze aanslag niet langer het onderwerp van discussie zal zijn in de procedures. De omvang van de rechtsstrijd die in het fiscale procesrecht tot in hoger beroep kon worden aangepast, zal met deze methodiek danig worden ingeperkt.

Als algemeen punt van kritiek geldt voorts nog dat het faciliteren van de mogelijkheid van herziening leidt tot een erosie van de norm. Ook de Raad van State heeft hiervoor gewaarschuwd. Het kabinet schrijft wel 14

Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 37.

dat de mogelijkheid van herziening geen afbreuk doet aan de aangifteverplichting en dat de aangifte juist, volledig, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden gedaan. Als de wet er echter op is gericht een eerdere incorrecte aangifte op de meest eenvoudige wijze te kunnen corrigeren, gaat daar onmiskenbaar het signaal vanuit dat de norm van het juist doen van aangifte minder absoluut is dan uit de wet voortvloeit. Net zo goed als het testen van XTC-pillen bij dance-feesten impliceert dat het verbod van het bezit van harddrugs betrekkelijk is, doet een als regulier aangemerkte herziening afbreuk aan de norm van de juistheid van de aangifte. Ook de jonge vader die zijn kinderen poogt bij te brengen dat vuilnis niet tijdens de rit uit het raam gegooid mag worden, heeft het moeilijk als bij de afrit van de snelweg een groot net staat dat uitnodigt tot het werpen van vuilnis. Het kind zal dan toch echt menen dat de 'bazen van het land' minder problemen hebben met het wegdonderen van troep uit de auto. De wettelijke herzieningsmogelijkheid kent het potentiële gevaar dat de aangifte minder serieus genomen wordt en vaker schattenderwijs wordt ingevuld, met de gedachte dat er toch nog in de komende achttien maanden kan worden herzien.

6.

Een aangifteheffing

Het voorstel behelst nog steeds een aanslagbelasting. Dragende gedachte bij deze heffingsmethodiek is dat er daadwerkelijk een inspecteur is die zich buigt over de ingediende aangifte om vervolgens een afgewogen oordeel te vormen en de aanslag op te leggen. Ook met de voorgestelde heffingsregeling blijft deze gedachte leidend. Het is echter een publiek geheim dat dit een fabel is. Het kabinet kiest er voor om deze mythe in stand te laten. De vraag dringt zich op waarom dat zo is. In de memorie van toelichting is daaraan wel aandacht besteed, maar de aangedragen argumenten snijden geen hout of overtuigen niet. Bij een aangiftebelasting zouden wijzigingen slechts kunnen worden aangegeven als bezwaar of als verzoek om ambtshalve vermindering. Het kabinet verzaakt aan te geven waarom op die grond de doelstellingen van het wetsvoorstel niet bereikt zouden worden. De doelstelling van werken in de actualiteit wordt bereikt. Ook de nihil-aanslagen behoren alsdan tot het verleden. Wat er problematisch is aan het doorgeven van wijzigingen bij bezwaarschrift of verzoek ambtshalve vermindering blijft een raadsel. Overigens kan daar met het VHMf

15

Persbericht VHMf (1873), www.vhmf.nl; zie ook H.A.A.M. Rutten, 'Innovatie van werkprocessen Belastingdienst en een andere kijk op rechtsbescherming', **Weekblad** 2013/418.

bij worden aangetekend dat het geenszins zo is dat de aangiftemethodiek voor de inkomstenbelasting identiek zou moeten zijn aan de huidige regels in art. 19 en 20 AWR voor aangiftebelastingen.

Daarbij geeft het kabinet nog aan dat een aangiftebelasting een stap te ver is. Dat wekt verbazing omdat de cijfers niet liegen. Op een totaal aantal van niet minder dan 11.243.000 aangiften, worden er op slechts 222.000 correcties aangebracht. In percentages betekent dit dat 98% van de aangiften wordt geaccepteerd. Alsdan kan in gemoede niet worden volgehouden dat een aangifteheffing 'een stap te ver' zou zijn. Uiteraard heeft het kabinet gelijk als wordt gesteld dat een aangifteheffing gebaat is bij een digitaal domein voor iedere belastingplichtige en een (nagenoeg) geheel vooringevulde aangifte.

Desalniettemin kan slechts worden geconcludeerd dat ondanks een gebrekkige vooringevulde aangifte en de afwezigheid van een persoonlijk digitaal domein een onwaarschijnlijk percentage van de ingediende aangiften correct is. Het ook nog aangevoerde argument dat particulieren in de regel geen gebruik maken van fiscale professionals overtuigt in het licht van de cijfers geheel niet. De cijfers tonen aan dat particulieren in het geheel geen adviseurs nodig hebben om hun aangifte correct te doen.

7.

Conclusie

De doelstellingen die het kabinet nastreeft met dit wetsvoorstel zijn prijzenswaardig. De voorgestelde bepalingen omtrent opschorting en navorderen zullen leiden tot veel casuïstische rechtspraak, maar dat manco bestond reeds onder de huidige wetgeving. Deze voorstellen voldoen evenwel aan de geformuleerde doelstellingen.

Met betrekking tot de nieuwe heffingsystematiek kan eigenlijk slechts worden geconstateerd dat er fundamenteel geen nieuw heffingssysteem wordt voorgesteld. Het betreft een aanslagbelasting met een verruimde mogelijkheid tot herziening. Oneigenlijk is het argument van het kabinet dat dit nieuwe systeem nodig is om nihil-aanslagen te voorkomen, terwijl gebleken is dat dit ook al kan worden gerealiseerd onder het gesternte van de huidige wet.

Van het kabinet kan echter wel een serieus antwoord worden verlangd op twee prangende vragen:

1.

Wat is de werkelijke reden voor het exorbitante belang dat wordt gehecht aan de mogelijkheid van herziening?;

2.

Waarom is voldoening op aangifte zonder steekhoudende redenen afgeserveerd als nieuwe heffingsystematiek terwijl de cijfers in de memorie van toelichting slechts kunnen leiden tot de conclusie dat de belastingplichtigen in de inkomstenbelasting juist aangiften (kunnen) doen?