

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/707

Requiem voor de inkomstenbelasting als aanslagbelasting

Auteur	prof.mr. G.J.M.E. de Bont [1]
Publicatiedatum NTFR	29-3-2018
Afleveringsnummer	13
Rubriek	Opinie

1. Inleiding

Belastingen kunnen op verschillende manieren worden geheven. Als een btw-ondernemer wordt uitgelegd dat hij zijn eigen belastingsschuld vaststelt, zal hij dat niet onmiddellijk als waar aannemen. Toch kennen we in Nederland al vele jaren dit systeem van heffing op basis van voldoening op aangifte, waarbij de belastingplichtige zijn eigen formele belastingsschuld vaststelt. Daarnaast bestaat de heffingssystematiek waarbij de belastingplichtige (slechts) aangifte doet en de inspecteur de aanslag vaststelt. Dat klinkt veel normaler, omdat het niet direct logisch lijkt dat de belastingplichtige zijn eigen schuld vaststelt. Deze systemen bestaan reeds vele jaren en het is de vraag of dat nog langer dient voort te duren.

2. Stelselmatige heffingsperikelen en doelstellingen voor de toekomst

In het (ingetrokken) wetsvoorstel 33714 (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst) heeft het (vorige) kabinet kenbaar gemaakt aan welke vereisten een nieuw heffingssysteem dient te voldoen. In de memorie van toelichting werd dit puntig als volgt geformuleerd:

‘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. Daarnaast geldt in het algemeen dat een nieuw heffingssysteem verdergaande digitalisering moet ondersteunen en waar mogelijk zelfs versterken en dat de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige en de Belastingdienst in evenwicht moeten zijn.’

Mijns inziens kunnen al deze doelstellingen worden bereikt door de inkomstenbelasting bij wijze van voldoening op aangifte te heffen. Het heeft mijn verbazing gewekt dat in de memorie van toelichting werd gesteld dat nagenoeg alle voornoemde doelstellingen niet zouden worden bereikt als de inkomstenbelasting een aangiftebelasting zou worden.

3. Schijnzekerheid

Met de toename van het aantal belastingplichtigen en de opkomst van computers is ook de taak van de inspecteur wezenlijk gewijzigd. Kon wellicht aanvankelijk worden volgehouden dat alle aangiften inkomstenbelasting door de handen van de inspecteur gingen, inmiddels is dat niet meer of minder dan een fictie. Zelfs als wordt gesteld dat voor de bulk van de aangiften de beoordeling door de inspecteur is vervangen door de check door een computer, dan nog blijft het de vraag of er goede redenen zijn om de heffing bij wege van aanslag te handhaven. Aanslagbelastingen wekken immers de indruk dat een inspecteur de aangifte heeft beoordeeld alvorens de aanslag wordt opgelegd.

Daaraan zou een belastingplichtige dan weer enige zekerheid mogen ontlenen. Bij het handhaven van de inkomstenbelasting als aanslagbelasting zal met dit achterhaalde idee toch rekening gehouden moeten worden.

4. Schijnverwenen

Het grote verschil tussen de aangifte- en aanslagbelastingen zit hem natuurlijk in de eisen die worden gesteld indien de inspecteur wenst bij te heffen. Bij de directe belastingen kan worden nagevorderd als er aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Bij de indirecte heffingen gelden slechts de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de naheffingstermijn. Het verschil is terug te voeren op het feit dat bij de directe belastingen de inspecteur wordt geacht de aanslag te hebben opgelegd. De fictie is dat hij de aangifte heeft gezien, in het licht van de overige voorhanden zijnde feiten in zijn dossier, en vervolgens zijn aanslag heeft opgelegd. Daardoor komt de belastingplichtige enige rechtszekerheid toe. Met de vereisten die werden gesteld in art. 16 AWR werd getracht invulling te geven aan dat beroep op rechtszekerheid. Met de laatste uitbreiding van de mogelijkheid tot navorderen kan echter worden gesteld dat van enige echte rechtszekerheid geen sprake meer is. In zaken die ertoe doen, kan de inspecteur immers

nagenoeg altijd tot navordering overgaan. De principiële vraag die hier echter aan vooraf dient te gaan, is of de belastingplichtige wel een beroep op rechtszekerheid zou dienen toe te komen. De aanslag wordt immers in het merendeel van de gevallen door een computer opgelegd op basis van de aangifte. De huidige situatie komt erop neer dat gepretendeerd wordt dat rechtszekerheid wordt geboden, terwijl die vervolgens door de voorwaarden van art. 16 AWR wordt 'uitgekleed', waarbij dan ook nog serieuze vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de reden voor de rechtszekerheid. In dat licht lijkt het opportuun serieus te overwegen de inkomstenbelasting om te vormen tot een aangiftebelasting. Dan wordt immers geen rechtszekerheid meer gepretendeerd. De vraag is dan wel of de huidige jurisprudentie omtrent de naheffingsbevoegdheid in stand kan blijven. Ook dient te worden bezien of de huidige termijn dient te worden aangepast.

De bevoegdheid om na te heffen wordt ingeperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de naheffingstermijn van vijf jaar na afloop van het heffingstijdvak. Het komt mij voor dat de wereld sinds de invoering van art. 20 AWR 'sneller' is geworden. De digitalisering heeft er niet slechts toe geleid dat er meer informatie beschikbaar is en bewaard blijft, maar ook dat deze eenvoudiger kan worden overgedragen en toegankelijker is voor meerdere partijen. Dat geldt evenzeer voor de informatie die derden stelselmatig aan de Belastingdienst ter beschikking stellen. Mijns inziens zou dat ertoe dienen te leiden dat een belastingplichtige in beginsel drie jaar na de indiening van de aangifte erop mag vertrouwen dat de aangifte die hij heeft ingediend ook vaststaat. Dat vertrouwen komt hem natuurlijk niet toe in gevallen waarin hij zijn aangifte opzettelijk of grofschuldig onjuist heeft gedaan. Dat dient dan wel persoonlijk te zijn in die zin dat de opzet of grove schuld van zijn adviseur niet aan hem zou kunnen worden toegerekend. In dat geval zou de termijn verlengd kunnen worden met vijf jaar. Uiteraard dient de belastingplichtige wel de mogelijkheid te hebben dit standpunt onmiddellijk aan de rechter voor te leggen, om te voorkomen dat hij nog jaren wordt onderzocht voor jaren die – bij gebrek aan verwijtbaarheid – definitief vaststaan.

5. Vooringevulde aangifte

Met name in de inkomstenbelasting, waarin een groot aantal elementen al in de vooringevulde aangifte wordt opgenomen, ligt het voor de hand over te stappen naar een aangiftebelasting. De vooringevulde aangifte kent daarbij een tweeledige functie. Enerzijds biedt deze de belastingplichtige inzicht in de gegevens die de Belastingdienst van derden (werkgevers, banken, etc.) heeft verkregen en geeft dit de mogelijkheid deze informatie te controleren. Voorts is de vooringevulde aangifte een service aan de belastingplichtige die daarmee gemakkelijker aan zijn verplichting tot het doen van aangifte kan voldoen en dus tot het vaststellen van zijn formele belastingschuld.

In het wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst gaf het kabinet aan dat de belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting een gemêleerde groep van met name particulieren vormt. 'Alvorens voor hen een verplichting te overwegen om de belastingschuld zelfstandig te berekenen en te betalen is ten minste vereist dat digitale domeinen beschikbaar zijn en dat hun aangifte (nagenoeg) geheel kan worden vooringevuld.' Buiten het feit dat een flink aantal elementen al is vooringevuld, overtuigt dit argument mijns inziens niet. Ook onder het huidige recht zal deze particulier zijn aangifte immers volledig en juist dienen te doen. Uit de cijfers in het wetsvoorstel blijkt dat dit in nagenoeg alle gevallen leidt tot een correcte aangifte. Dit leidt er mijns inziens toe dat er geen enkel beletsel bestaat, ondank de gemêleerdheid van de groep, om de belastingplichtigen van de inkomstenbelasting te vragen het bedrag dat uit hun aangifte voortvloeit ook binnen een termijn van (stel) vier weken te voldoen, zonder dat daar de stap van de (voorlopige) aanslag tussen zit.

6. Nihil aanslagen

Een belangrijk voordeel van het 'omkatten' van de inkomstenbelasting naar een aangiftebelasting is dat daarmee de 'blauwe enveloppe' met ogenschijnlijk zinloze vellen papier aanzienlijk kan worden teruggedrongen. De definitieve aanslag eindigt immers nagenoeg altijd op nul. Nu een voorlopige aanslag thans altijd dient te worden gevolgd door een definitieve aanslag, omdat anders de voorlopige aanslag komt te vervallen en uiteindelijk niet de verschuldigde belasting wordt betaald, ziet de Belastingdienst zich genoodzaakt een dergelijke definitieve nihil-aanslag te verzenden. Er zijn mijns inziens niet veel belastingplichtigen die de juridische logica daarvan begrijpen. Indien de inkomstenbelasting een aangiftebelasting zou worden, kan deze praktijk worden beëindigd.

7. Successieve voorlopige aangiften (mede als alternatief voor voorlopige aanslagen)

In bepaalde gevallen wordt reeds vóór afloop van het tijdvak een voorlopige aanslag opgelegd die vervolgens gedurende het tijdvak in gelijke delen mag worden voldaan. Indien de inkomstenbelasting wordt geheven als een aangiftebelasting, zou hiervoor een alternatief bedacht dienen te worden. In dat kader kan worden overwogen de huidige regel in art. 13 AWR aan te passen in die zin dat de (ondernemende) belastingplichtige in de eerste maand van het tijdvak aangifte doet en het bedrag van de vermoedelijk verschuldigde belasting vervolgens in gedeelten voldoet. Binnen een te bepalen termijn na afloop van het tijdvak wordt de belastingplichtige dan vervolgens verplicht wederom aangifte te doen naar het daadwerkelijk verschuldigde bedrag.

Dit systeem zou tevens kunnen worden gebruikt in het geval de belastingplichtige erachter komt dat een eerdere aangifte niet correct is. In plaats van een stelsel met suppletieaangiften zou de belastingplichtige de mogelijkheid dienen te worden geboden zijn aangifte te corrigeren door het opnieuw doen van aangifte. Slechts indien de eerdere aangifte opzettelijk of grofschuldig onjuist is gedaan, zou dan een boete aan de orde kunnen zijn.

8. Stelsel van rechtsbescherming

In het huidige stelsel van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), waarbij de Algemene wet bestuursrecht (Awb) enigszins wordt 'bijgebogen', is de rechtsbescherming verbonden aan het besluit. Als dejuridisering een uitgangspunt voor de hervorming van de rechtsbescherming zou vormen, dan zou die rechtsbescherming niet automatisch maar nadrukkelijk op verzoek dienen te worden aangeboden. Als de inkomstenbelasting een aangiftebelasting wordt, zijn we af van de mogelijkheid dat een belastingplichtige bezwaar kan maken tegen een aanslag die conform aangifte is opgelegd. Een aangiftebelasting draagt dus bij aan het streven naar

dejuridisering. Mijns inziens zou rechtsbescherming beschikbaar dienen te zijn: (i) op verzoek van de rechtszoekende en (ii) ingeval de inspecteur de belastingplichtige tot bepaalde handelingen verplicht.

Als een aangifte wordt gedaan die een fout in een eerdere aangifte corrigeert en deze leidt tot een ‘nabetaling’, is rechtsbescherming geen issue. Maar wat indien de nieuwe aangifte lager is dan de eerder ingediende aangifte? Indien de nieuwe, lagere aangifte door de inspecteur wordt afgewezen, zou dat de aanvang van het formele rechtsbeschermingstraject kunnen markeren. Een dergelijke aangifte tot verlaging van het verschuldigde bedrag zou mijns inziens dienen te kunnen worden gedaan binnen de genoemde driejaarsperiode. In dat kader bestaat er dan symmetrie tussen de reguliere mogelijkheid voor de inspecteur om na te heffen en de mogelijkheid een verzoek te doen door de belastingplichtige tot (neerwaartse) herziening van zijn eigen eerdere aangifte. Indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd, zou het huidige stelsel kunnen gelden. De elementen die aanleiding gaven voor een definitief vastgestelde naheffingsaanslag kunnen door de belastingplichtige niet meer in een nadere aangifte ter discussie worden gesteld als gevolg van de formele rechtskracht van de naheffingsaanslag.

9. Conclusie

Naar mijn stellige overtuiging komt de inkomstenbelasting als aangiftebelasting tegemoet aan de gestelde doelstellingen van een nieuw heffingssysteem. Hiermee wordt immers het zinloze toezenden van nihil-aanslagen voorkomen. Door de mogelijkheid te creëren dat een belastingplichtige meerdere keren aangifte kan doen in een periode van het begin van het tijdvak tot drie jaren na de aangifte van de daadwerkelijke belastingschuld, kan één eenvoudige procedure voor het doorgeven van wijzigingen van de aangegeven belastingschuld worden gerealiseerd. Die termijn geeft sneller zekerheid voor goedwillende belastingplichtigen. Nu het hele circus van (voorlopige en definitieve) aanslagen vervalt en de belastingplichtigen voldoen op eigen aangifte, wordt meer gewerkt in de actualiteit. Door de naheffingstermijn te verlengen in geval van opzet of grove schuld, ontstaan er meer bevoegdheden om kwaadwillenden aan te pakken. Een aangiftebelasting sluit in verband met de vooringevulde aangifte ten slotte goed aan bij het streven naar een verdergaande digitalisering. Als de Belastingdienst een bepaald gegeven invult in het digitale domein, kan de belastingplichtige dit finaliseren, nu de vooringevulde aangifte als continu proces telkens kan worden geformaliseerd door de mogelijkheid van een nieuwe voldoening van de (aangepaste) aangifte. Met de aangepaste (verkorte) naheffingstermijn, het vereiste dat een verlengde termijn slechts geldt als de verwijtbaarheid aannemelijk wordt gemaakt en voorts de ruimere bevoegdheid van de belastingplichtige om zijn aangifte neerwaarts bij te stellen, meen ik ten slotte dat de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige en de Belastingdienst in evenwicht zijn.

[1] Prof.mr. G.J.M.E. de Bont is als hoogleraar verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat bij De Bont Advocaten.

 NAAR BOVEN

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2018-707>

Datum: 3-4-2018 12:21:45

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.