

NTFR 2024/806 - Nieuw aanslagsysteem direct aanpassen: de fiscus de lusten, de burger de lasten

Op 25 maart 2024 is de 'beleidsrichting direct aanpassen' gepubliceerd. Daarop kan via een pre-consultatie worden gereageerd. Het ministerie van Financiën wenst een nieuw formeelrechtelijk heffingssysteem in te voeren. Dit is volgens staatssecretaris Van Rij van belang om tot een passende en benodigde oplossing te komen om het fiscale (proces)recht rechtvaardiger en toekomstbestendig te maken. Het voorstel ziet voornamelijk op de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de loonheffingen. Uiteindelijk is het de bedoeling om één eenduidige en eenvoudige regeling voor alle rijksbelastingen in te voeren. Daarbij wordt het burgerperspectief vooropgesteld en moet het vooral mogelijk worden om fouten eenvoudig te herstellen.

Na het bestuderen van deze beleidsrichting krijg ik de indruk dat dit voorstel toch vooral voordelen voor de Belastingdienst biedt en dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige erop achteruitgaat. Zo wordt voorgesteld de aanslagtermijn, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, te verlengen naar acht jaar. Terwijl de herzieningstermijn voor de belastingplichtige teruggaat naar drie jaar ten opzichte van de huidige termijn van vijf jaar voor ambtshalve vermindering. Een belangrijke aanleiding voor dit voorstel is het feit dat de box 3-niet-bezwaarmakers buiten de boot vielen omdat de aanslagen onherroepelijk vaststonden toen de Hoge Raad het Kerstarrest wees. Dat probleem zou met dit voorstel overigens niet worden opgelost omdat de Hoge Raad eind 2022 arrest wees over het jaar 2017. De voorgestelde herzieningstermijn van drie jaar zou dan al zijn verstreken.

In deze Opinie licht ik de beleidsrichting op hoofdlijnen toe en bespreek ik een aantal in het oog springende gevolgen voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Herziening binnen drie jaar

Het voorstel komt er kort gezegd op neer dat een herzieningstermijn wordt gehanteerd van drie jaar na afloop van het belastingjaar. Elk verzoek dat de belastingplichtige doet nadat de aanslag is opgelegd, wordt gezien als een verzoek om herziening. Daarop wordt vervolgens door de inspecteur beslist. Als de inspecteur het verzoek niet volgt, dan beslist hij bij een voor bezwaar vatbare beschikking. In deze drie jaar kan de Belastingdienst ook uit eigen initiatief, dus bijvoorbeeld naar aanleiding van een controle, een aanslag ten nadele van de belastingplichtige herzien. Daartegen staat bezwaar en beroep open.

Het voorstel komt erop neer dat de herzieningstermijn in alle gevallen aanzienlijk langer wordt dan de huidige termijn van zes weken bij bezwaar tegen de aanslag. Met deze langere termijn wordt beoogd meer rechtsbescherming te bieden omdat burgers en bedrijven fouten gedurende drie jaar kunnen herstellen. Daar staat echter tegenover dat de inspecteur ook de mogelijkheid krijgt om binnen drie jaar correcties door te voeren zonder dat daarvoor voorwaarden gelden. Vooral voor de aanslagbelastingen levert dat een achteruitgang op van de rechtszekerheid, omdat thans nadat de definitieve aanslag is opgelegd slechts kan worden nagevorderd als aan de daaraan verbonden voorwaarden is voldaan. Het lijkt erop dat de inspecteur de aanslag ook kan herzien indien er een wijziging in inzicht in het recht opkomt binnen de herzieningstermijn. Dat is een uitbreiding ten opzichte van de huidige mogelijkheden bij navordering. De rechtsonzekerheid die voor de belastingplichtige ontstaat wordt (gelukkig) in het voorstel ook gesignaleerd. Daarbij wordt opgemerkt dat nog wordt onderzocht op welke wijze deze rechtsonzekerheid passend kan worden beperkt. Een richting hierin wordt al gegeven, door voor te stellen om niet te herzien ten nadele van de belastingplichtige onder een nog nader te bepalen aanvullend verschuldigd bedrag. Dit neemt de rechtsonzekerheid bij grotere financiële belangen, waarbij rechtszekerheid des te

belangrijker is, echter niet weg. Wel zou het invoeren van een voortvarendheidseis bijdragen aan de rechtszekerheid. Dit om te voorkomen dat verzoeken of signalen die de Belastingdienst heeft die tot een correctie kunnen leiden, tot het eind van de driejaarstermijn blijven liggen.

Herziening ten nadele binnen acht jaar

Naast de 'reguliere' herzieningstermijn van drie jaar wordt voorgesteld een aanslag-/herzieningstermijn van acht jaar in te voeren ten nadele van de belastingplichtige. Het gaat dan om 'situaties die dat rechtvaardigen'. Als voorbeeld wordt genoemd de situatie waarin het te wijten is aan kwade trouw van de belastingplichtige dat te weinig belasting is geheven of een te hoge teruggaaf is verstrekt. Daarnaast wordt geopperd de aanslagtermijn te verlengen naar acht jaar bij grofschuldig handelen door de belastingplichtige of in situaties waarin het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is.

Allereerst valt op dat er geen rechtvaardiging wordt gegeven voor het verlengen van de aanslagtermijnen naar acht jaar. Thans is de naheffingstermijn voor de omzetbelasting en de loonheffingen vijf jaar. Deze wordt als aan bepaalde voorwaarden is voldaan verlengd naar acht jaar terwijl het verzoek om ambtshalve vermindering thans kan worden gedaan over vijf jaar, en dat wordt via het verzoek om herziening beperkt tot drie jaar. Met andere woorden: voor de omzetbelasting en de loonheffingen kan ten voordele van de belastingplichtige dan nog drie jaar worden teruggegaan en ten nadele van de belastingplichtige in bepaalde situaties acht jaar. De verbetering van de rechtsbescherming ontgaat mij hierbij volledig. Van een evenwichtig systeem is dan ook zeker geen sprake. Wat mij betreft is dit verschil niet te rechtvaardigen.

Ten tweede geldt voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting dat de termijn die nu geldt voor een verzoek om ambtshalve vermindering wordt verkort naar drie jaar. Het voordeel voor de belastingplichtige zou dan tot uiting moeten komen in de 'vrijere' omgang met de herziening ten voordele, waarbij niet de voorwaarden gelden zoals die gelden bij de ambtshalve vermindering. Zo wordt op dit moment bijvoorbeeld geen ambtshalve vermindering verleend indien sprake is van zogenoemde 'nieuwe jurisprudentie'. Het is echter nog maar de vraag hoe met deze voorwaarde zal worden omgegaan bij herziening ten voordele omdat daarover wordt opgemerkt dat nog wordt onderzocht welke uitspraken binnen de driejaarstermijn kunnen terugwerken. Er wordt aan gedacht om dit alleen te laten gelden voor een arrest van de Hoge Raad waarin is geoordeeld dat een nationale belastingwet in strijd is met internationaal recht. Voor die gevallen is een termijn van drie jaar juist te kort omdat een gang naar de Hoge Raad nooit binnen drie jaar is afgerond. Aan de andere kant wordt genoemd dat nieuwe jurisprudentie als onderbouwing kan dienen voor herziening in het nadeel van andere belastingplichtigen gedurende de driejaarstermijn. De driejaarstermijn brengt dan ook nog niet direct veel voordelen voor de belastingplichtige mee, maar levert wel veel meer rechtsonzekerheid op dan in de huidige situatie. Gedurende drie jaar staat de aanslag niet onherroepelijk vast omdat deze zonder voorwaarden kan worden herzien.

Naast termijnverlengingen wordt de termijn voor buitenlandsituaties verkort van twaalf jaar naar acht jaar. Daarover wordt – terecht – opgemerkt dat gelijke termijnen voor binnen- en buitenlandsituaties een betere verhouding opleveren met het EU-recht. Hoewel de termijn wordt verkort, gaan er ook minder voorwaarden gelden voor herziening ten nadele. Navordering met de daarbij behorende voorwaarden komt te vervallen. Daarmee loopt het ministerie wellicht ook vooruit op nieuw-feit-discussies nu de Belastingdienst vanwege (internationale) gegevensuitwisseling over steeds meer informatie beschikt. Genoemd wordt dat voor DAC6 geen nieuw-feit-vereiste geldt. Echter, voor alle andere gegevens en inlichtingen die met de Belastingdienst worden uitgewisseld geldt het nieuw-feit-vereiste wel.

Ten derde wordt als voorwaarde voor toepassing van de achtjaarstermijn kwade trouw genoemd. Dat komt overeen met één van de huidige voorwaarden voor navordering. De suggestie om de achtjaarstermijn ook toe te passen bij grove schuld wijs ik af. In de praktijk blijkt dat grove schuld door de Belastingdienst regelmatig op één lijn wordt gesteld met onzorgvuldig handelen. Onzorgvuldig handelen zou niet tot een eenzijdige verlenging van de termijn naar acht jaar mogen

leiden. Bovendien blijkt uit de praktijk dat de ondergrens voor grove schuld lastig te bepalen is, wat de nodige rechtsonzekerheid met zich meebrengt. Het zou bij herziening ten nadele mijns inziens moeten gaan om situaties waarin willens en wetens is gehandeld. Er zou dan ook kunnen worden aangesloten bij opzet in plaats van bij kwade trouw. Zonder willens en wetens handelen zou de achtjaartermijn mijns inziens niet aan de orde moeten kunnen komen en zou na drie jaar rechtszekerheid moeten ontstaan. Ook wordt gedacht aan het toepassen van een achtjaarstermijn indien het belastingnadeel absoluut of relatief omvangrijk is. Ook hier ben ik geen voorstander van omdat de inspecteur bepaalt wat de volgens hem verschuldigde belasting is. Nogmaals, pas als de belastingplichtige willens en wetens een onjuiste aangifte heeft gedaan of een onjuist verzoek om herziening heeft ingediend, zou de achtjaarstermijn aan de orde moeten kunnen komen.

Procesvertraging

Als de belastingplichtige en de inspecteur van mening verschillen, kan de belastingplichtige ervoor kiezen om de aangifte in te dienen conform het standpunt van de Belastingdienst om het risico op een boete voor het doen van een onjuiste aangifte uit te sluiten. In deze situatie kan vervolgens worden verzocht om een herziening ten voordele van de belastingplichtige. Wanneer de inspecteur dit verzoek afwijst, kan tegen deze afwijzing bezwaar worden gemaakt. Vervolgens staat na de uitspraak op bezwaar de gang naar de belastingrechter open. In het voorstel is terecht aandacht voor deze procesvertraging en wordt geopperd om het overslaan van fases mogelijk te maken (prorogatie). In de huidige praktijk blijkt dat hier niet zomaar mee wordt ingestemd door de inspecteur. Als de belastingplichtige snel een oordeel van de rechter wenst over zijn standpunt, zou dat mijns inziens mogelijk moeten zijn zonder dat de inspecteur daarmee instemt. Op die manier ontstaat er betere rechtsbescherming doordat de rechter dan snel toegankelijk is en daar niet eerst twee 'procedures' bij de Belastingdienst aan vooraf hoeven te gaan.

Boetes en strafrechtelijke vervolging

In het voorstel staat dat beboeting voor een onjuiste initiële aangifte mogelijk blijft. Daarnaast wordt een verzoek tot herziening in het kader van bestuurlijke beboeting en strafrechtelijke vervolging gelijkgesteld aan aangifte doen. Daardoor kan voor zowel het opzettelijk als grofschuldig indienen van een onjuiste aangifte of een onjuist verzoek tot herziening een boete worden opgelegd of strafrechtelijke vervolging plaatsvinden. Ik vraag mij af hoe de samenhang tussen de initiële aangifte en het verzoek tot herziening voor de beboeting en bestraffing moet worden gezien. Eén van de twee zal immers onjuist zijn. Kan een onjuiste aangifte worden rechtgezet door een verzoek om herziening? Als de belastingplichtige de initiële aangifte herzielt voordat een signaal vanuit de inspecteur is ontvangen, dient beboeting voor de onjuiste initiële aangifte wat mij betreft achterwege te blijven. Er dient voor de beoordeling of een beboetbaar feit is begaan, aldus te worden gekeken naar het totaalplaatje, ofwel de initiële aangifte in combinatie met een eventuele latere herziening.

Een ander punt met betrekking tot de boetebeschikking is dat indien bij de aanslag een boete wordt opgelegd, tegen die boetebeschikking bezwaar moet worden gemaakt en voor de aanslag om herziening moet worden verzocht. Indien dat verzoek wordt afgewezen, kan daartegen bezwaar worden gemaakt. De 'procedure' voor de heffing bevindt zich dan in een ander stadium dan de boeteprocedure, hetgeen onwenselijk is.

Concluderend

Ik realiseer me dat het makkelijk is om deze beschouwingen vanaf de zijlijn te geven. Niettemin meen ik dat de door mij genoemde punten aandacht verdienen bij de nadere gedachtevorming. Waar het voorstel wordt gepresenteerd als een verbetering van de rechtsbescherming, meen ik dat dit op een aantal punten niet het geval is. Zo wordt de termijn voor ambtshalve vermindering verkort van vijf jaar naar drie jaar en wordt de termijn voor herziening ten nadele verlengd naar

acht jaar. Daarmee ontstaat er een oneerlijk speelveld tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Als wordt vastgehouden aan een periode van acht jaar, dan zou toch zeker de drempel hoog moeten liggen bij een criterium dat inhoudt dat willens en wetens een onjuiste aangifte dan wel een onjuist verzoek om herziening is ingediend. Grote schuld of een aanzienlijke correctie acht ik daarvoor een te lage drempel. Het rechtszekerheidsbeginsel noopt ertoe de lat voor toepassing van de achtjaarstermijn hoog te leggen. En tot slot, als dit een oplossing zou moeten zijn om toekomstige situaties zoals voor de niet-bezwaarmakers inzake box 3 te voorkomen, dan is mijn conclusie dat dit voorstel niet werkt omdat de driejaarstermijn te kort is om een oordeel van de Hoge Raad te krijgen. Voor die situaties zou ik de oude massaalbezwaarprocedure weer tot leven willen roepen.