

## 22 Elektronische aangiften en rechtstekorten

MR. E.J.M. ROSIER EN MEVR. MR. P. DE HAAS<sup>1</sup>

### 1 Inleiding

Het massale proces van het controleren en verwerken van aangiften leent zich bij uitstek voor elektronische verwerking. De voordelen hiervan zijn voor de Belastingdienst evident: snellere en efficiëntere controle met inzet van minder (dure) menskracht. Sinds een aantal jaren is het beleid van de Belastingdienst er op gericht dat belastingplichtigen hun aangiften zoveel als mogelijk ook elektronisch aanleveren. Dit beleid is uitsluitend ingegeven om aan de zijde van de Belastingdienst te komen tot een zo efficiënt mogelijk proces van aanslagregeling en controle. Dat beleid en de daarop gebaseerde wetgeving heeft geleid tot rechtstekorten aan de zijde van de aangifteplichtigen. Dat is ook een logisch gevolg van dit beleid omdat de 'modus operandi' van de Belastingdienst centraal heeft gestaan. Er is te weinig oog geweest voor de gerechtvaardigde belangen van de aangifteplichtigen. In het kader van deze special nemen wij de rechtstekorten als gevolg van het doen van de verplichte elektronische aangiften onder de loep. Daarbij maken wij een tweedeling tussen de aanslag- en aangiftebelastingen.

### 2 De rechtsgrondslag van de verplichte elektronische aangifte

In het Belastingplan 2004 werd een tweede lid aan art. 8 AWR toegevoegd, waarmee de mogelijkheid werd geboden bij ministeriële regeling te voorzien in een verplichtstelling van het gebruik van de elektronische weg voor het doen van aangiften. Sinds 1 januari 2005 zijn ondernemers<sup>2</sup> verplicht hun aangiften vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting en omzetbelasting via de elektronische snelweg in te dienen. Met ingang van 1 januari 2006 moeten aangiften loonbelasting (met daaraan gekoppeld de aangiften premieheffingwerknemersverzekering) elektronisch worden gedaan.

In 2004 is al opgemerkt dat de indiening van een elektronische aangifte niet tot gevolg mag hebben dat de rechtspositie van de belastingplichtige wordt aangetast. Dé rechtspositie is echter wel degelijk aangetast. In de aangifte voor de vennootschapsbelasting is bijvoorbeeld wel voorzien in de nieuwe vraag of er in de aangifte een standpunt wordt ingenomen, waarover de ondernemer een expliciete uitspraak wenst van de Belastingdienst, maar wat indien de ondernemer de mening is toegedaan dat er geen discussiepunt is? Beantwoording van de vraag met een 'nee' lijkt te impliceren dat de ondernemer zich blootstelt aan navordering. Deze vraag bedient dan ook enkel de Belastingdienst op zijn wenken en legt het risico van een onjuiste inschatting eenzijdig bij de aangifteplichtige. Slechts bij een beantwoording met 'ja' zal de Belastingdienst zich gedwongen zien de aangifte aan een nadere blik te onderwerpen en dat kán toch niet de bedoeling zijn van de nieuwe wijze van het doen van aangiften?

De vraag stellen, is haar beantwoorden. De Belastingdienst heeft in de software voor de aangiften voor een format gekozen, waarbij de mogelijkheid tot het indienen van bijla-

<sup>1</sup> Werkzaam bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

<sup>2</sup> Daaronder zijn begrepen alle administratieplichtigen zoals bedoeld onder art. 52, tweede lid, AWR.

gen en/of specificaties tot een minimum wordt beperkt. De rubriek winst bestaat slechts uit een aantal vragen, een balans, resultatenrekening en een vermogensvergelijking.

Overige specificaties of verduidelijkingen zoals een accountantsrapport kunnen slechts gescheiden worden toegezonden.

### 2.1 *Rechtstekort*

Het rechtstekort werd pregnant vastgesteld in de uitspraak van Hof Amsterdam van 10 februari 2003.<sup>3</sup> In deze zaak stonden twee navorderingsaanslagen centraal, te weten de aangiften Inkomstenbelasting over 1996 en over 1999. Belanghebbende had alleen de aangifte Inkomstenbelasting 1999 op elektronische wijze gedaan, waarbij geen bijlagen konden worden toegezonden. Belanghebbende had over beide jaren teveel hypotheekrente in aftrek gebracht door geen rekening te houden met de verstrekte personeelskorting door de werkgever. Over de navorderingsaanslag van 1996 besliste het hof dat een normale zorgvuldigheid met zich mee brengt dat de inspecteur kennis neemt van de meegezonden bijlagen. In casu had de inspecteur bij de aangifte over 1996 dan ook moeten twijfelen aan de juistheid van het in de aangifte vermelde bedrag aan hypotheekrente. Deze twijfel had de inspecteur er toe moeten brengen nadere vragen te stellen. Door dit na te laten was er sprake van een ambtelijk verzuim, waardoor het vereiste nieuwe feit voor het opleggen van de navorderingsaanslag ontbrak. Bij de elektronische aangifte over 1999 was geen jaaroverzicht van de geldverstrekker meegezonden om de simpele reden dat daartoe geen mogelijkheid bestond. Het hof besliste echter dat nu de aftrek over het jaar 1999 niet wezenlijk verschilde van het bedrag dat in 1998 in aftrek was gebracht, de inspecteur geen reden tot twijfel had behoeven te hebben, zodat de navorderingsaanslag over 1999 werd gehandhaafd.

Deze uitspraak is een voorbeeld van het verschil van behandeling tussen de papieren aangifte met bijlage en de elektronische aangifte zonder bijlage. Het is de vraag of deze uitspraak ook thans nog stand zou (moeten) houden nu de elektronische aangifte (voor ondernemers) tot een verplichting is geworden.

### 2.2 *Jurisprudentie inzake het ambtelijk verzuim*

In de recente rechtspraak over het nieuwe feit en het ambtelijk verzuim onderkennen wij een ontwikkeling die de rechtsbescherming weer ten goede zou kunnen keren en het rechtstekort zou kunnen opheffen.

Zo besloot de Hoge Raad op 9 juli 2004<sup>4</sup> dat navordering niet mogelijk was omdat de gemaakte fout een gevolg was van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten, meer in het bijzonder van een keuze van de Belastingdienst voor een werkwijze waarbij niet wordt gelet op tussentellingen en het aangegeven belastbare inkomen en nadien slechts een beperkte controle plaatsvond. Terecht maakt Pechler in zijn noot onder dit arrest een vergelijking met de elektronische aangifte. Waar de elektronische aangifte geen mogelijkheid laat voor een nadere toelichting, bestaat voor de belasting- of inhoudingsplichtige geen andere mogelijkheid dan toezending van een toelichting per post. Of, zo stelt Pechler zich de vraag: moet men dan redeneren dat als bepaalde gegevens niet 'passen' in de elektronische aangifte en 'dus' niet worden gebruikt bij het vaststellen van de aanslag, de inspecteur niet kan navorderen wanneer hij naderhand tot de conclusie komt dat de belasting-schuld hoger is dan aangegeven?

Het per post alsnog verzenden van bijlagen lijkt weinig zinvol, want was het niet de staatssecretaris die zei dat het niet past bij de elektronische aangifte om ondersteunend fysiek

3 Hof Amsterdam 10 februari 2003, *V-N* 2003/33.6.

4 HR 9 juli 2004, *FED* 2005/1.

materiaal te versturen?<sup>5</sup> Bovendien staat in de toelichting bij het aangifteformulier de volgende zinsnede: 'De Belastingdienst verwerkt uw aangifte geautomatiseerd. Stuur daarom geen bijlagen mee met uw aangifte (...)'. Op grond van deze tekst zijn de bijlagen bij een aangifte geen 'gevraagde bescheiden' meer in de zin van art. 20, eerste lid, Uitv.reg. AWR, al maakt natuurlijk de tekst van deze uitvoeringsregeling alsook de wettekst van art. 8 AWR het toezenden van bijlagen niet onmogelijk.

### 2.3 Nadere beoordeling

De Hoge Raad<sup>6</sup> heeft zich ook in zijn arrest van 2 juni 2006 nog uitgelaten over de (kenbare) ambtelijke fout. In deze zaak drukte de ambtenaar niet op het juiste moment op de juiste knop, waardoor de inspecteur bij het opleggen van de aanslag geen rekening hield met de vrijval van de fiscale oudedagsreserve. Zoals de Hoge Raad<sup>7</sup> al had geoordeeld in zijn arrest van 25 februari 2005, maken handelingen waarbij gegevens uit de aangifte in het geautomatiseerde systeem worden ingevoerd, deel uit van het proces dat tot vaststelling van de aanslag leidt. Ook bij deze handelingen gemaakte fouten zijn van belang bij de beoordeling of de aanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht. Dat uit de aangifte bleek dat de onderneming in 2000 was gestaakt en dat het vrijvallen van een fiscale oudedagsreserve dan een wettelijk gevolg is, rechtvaardigt volgens de Hoge Raad niet de gevolgtrekking dat de aanslag anders was vastgesteld dan de inspecteur wilde bij de verwerking van de aangifte. Het oordeel van het hof dat sprake was van een met een intoetsfout vergelijkbare vergissing werd dan ook door de Hoge Raad als onvoldoende gemotiveerd afgedaan, waartoe de zaak werd verwezen naar een ander hof.

De Belastingdienst heeft naar onze mening door te kiezen voor een elektronische aangifte, waarbij het geven van een (uitvoerige en) verduidelijkende toelichting niet wordt toegelaten, ervoor gekozen dat navordering als gevolg van een gebrek aan informatie in de aangifte moet worden uitgesloten. Daarvoor zoeken wij aansluiting bij het arrest van de Hoge Raad uit 1995.<sup>8</sup> In dit arrest besliste de Hoge Raad dat bij een misser in de administratieve afdoening van aangiften, bestaande uit een versnelde aanslagregeling zonder diepgang geen sprake is van een kenbare ambtelijke fout waardoor het herstellen van de fout door middel van navorderen niet mogelijk was. Dit is volgens de Hoge Raad<sup>9</sup> slechts anders indien de belastingplichtige zelf heeft bewerkstelligd dat de aanslagregeling zonder diepgang plaatsvindt, zoals het geval bij een verzoek om een voorrangbehandeling.

Dat de aanslagregeling door de elektronische aangifte zonder diepgang plaatsvindt kan niet de belastingplichtige worden toegerekend, maar dient voor rekening van de Belastingdienst te komen.

### 2.4 Redelijkheid en billijkheid

Samenvattend: indien de oorzaak van een onjuiste aanslagregeling is gelegen in een door de Belastingdienst voorgeschreven handelwijze (zoals het verplicht doen van een elektronische aangifte zonder het geven van de mogelijkheid tot het verstrekken van aanvullende informatie), dienen de gevolgen daarvan voor risico van de Belastingdienst te komen en mogen

5 *Kamerstukken II* 2003/04, 29210, nr. 22, blz. 79.

6 HR 2 juni 2006, *V-N* 2006/31.5. Zie daartoe eveneens Hof 's-Hertogenbosch 25 augustus 2006, nr. 04/02881, Hof Leeuwarden 14 april 2006, *V-N* 2006/40.1.2, Hof Arnhem 15 maart 2006, *V-N* 2006/39.9 alsook Hof Leeuwarden 25 november 2005, *V-N* 2006/18.9.

7 HR 25 februari 2005, *BNB* 2005/173.

8 HR 25 oktober 1995, *BNB* 1996/35.

9 HR 20 januari 1993, *BNB* 1993/118.

deze niet eenzijdig op de aangifteplichtige worden afgewenteld. Navordering op grond van het nieuwe feit moet dan afstuiten op de aanwezigheid van een ambtelijk verzuim. Om met aan andere rechtsgebieden ontleende begrippen te besluiten: aanvaardt de Belastingdienst door een bepaalde werkwijze te verkiezen *willens en wetens de aanmerkelijke kans* dat fouten optreden bij de aanslagregeling, dan is het *redelijk en billijk* dat de Belastingdienst het risico daarvan draagt.

### 3 *Het doen van elektronische aangiften loonbelasting*

Sedert 1 januari 2006 is de inhoudingsplichtige in beginsel verplicht de aangiften loonbelasting op een voorgeschreven wijze elektronisch te doen. Tot 1 januari 2006 was de aangifte loonbelasting niet meer dan een geleidedocument bij de betaling. De betaling stond centraal als verplichting (zie de verzuimboete van art. 67c AWR en de vergrijpboete van art. 67f AWR). Door de invoering van de wet WALVIS<sup>10</sup> is de aangifte een belangrijk document geworden. In de aangifte moet veel informatie worden verstrekt die van belang is voor de polisadministratie van het UWV. Dit heeft de wetgever er toe aangezet verzuimboeten in de wetgeving op te nemen indien de elektronische aangifte niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig is gedaan. Zie art. 67b AWR. Het uitgangspunt van de wetgeving tot 1 januari 2006 (betaling centraal als verplichting) is niet met ingang van 1 januari 2006 verlaten maar daaraan is een nieuw uitgangspunt toegevoegd: het doen van een juiste aangifte. Toevoeging van dit tweede uitgangspunt heeft echter niet geleid tot een onderlinge afstemming in de wetgeving. Aan de hand van het vrijwillig herstellen van fouten zal dit hierna worden geïllustreerd.

#### 3.1 *Het vrijwillig<sup>11</sup> herstellen van fouten op al ingediende aangiften*

Op grond van art. 28a Wet LB 1964 dient een inhoudingsplichtige wanneer hij constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan, gelijktijdig met de eerstvolgende aangifte, of de daarop volgende aangifte, door middel van een *correctiebericht* alsnog de juiste en volledige gegevens te verstrekken. Het lijkt er op dat de wetgever de wijze van corrigeren (namelijk elektronisch via een correctiebericht) wettelijk heeft voorgeschreven. Hij heeft echter geen aandacht besteed aan de al in art. 67n AWR, art. 69, derde lid, AWR en par. 28, derde lid, BBBB opgenomen mogelijkheid van vrijwillige verbetering. Daar wordt geen format voorgeschreven. Het lijkt er op dat de inhoudingsplichtige een keuze heeft hoe hij de gemaakte fouten herstelt. Duidelijk is dat echter niet omdat in art. 28b Wet LB 1964 is bepaald dat wanneer de inhoudingsplichtige het correctiebericht als bedoeld in art. 28a Wet LB 1964 niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig doet, hij een verzuimboete kan belopen. Deze onduidelijkheid mag niet ten nadele van de inhoudingsplichtige worden uitgelegd.

#### 3.2 *Samenloop van bestuurlijke boeten bij vrijwillig herstel van fouten op al ingediende aangiften*

Het aanmoedigen van het spontaan herstellen van fouten zou toch een uitgangspunt van de wetgever moeten zijn geweest. Daarbij hoort een helder beeld van de gevolgen voor zowel de heffing als de beboeting. Dit blijkt echter voor de beboeting niet het geval te zijn.

Indien een inhoudingsplichtige over gaat tot het herstel van fouten kan hem geen vergrijpboete worden opgelegd indien aan de voorwaarden is voldaan van par. 28, derde

<sup>10</sup> Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale verzekeringswetten van 24 juni 2004, *Stb.* 2004, 311.

<sup>11</sup> Onder vrijwillig verstaan wij: voordat de inhoudingsplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden.

lid, BBBB. Hij kan echter wel geconfronteerd worden met een boete op grond van een aangifteverzuim op grond van art. 67b AWR en een betalingsverzuim op grond van art. 67c AWR en een correctieberichtverzuim op grond van art. 28b Wet LB 1964.

Indien een inhoudingsplichtige er voor kiest het herstel van fouten via een correctiebericht te doen kan hem op grond van art. 28b, vierde lid, Wet LB 1964 geen boete wegens een aangifteverzuim (art. 67b AWR) worden opgelegd.<sup>12</sup> Hij kan echter wel nog geconfronteerd worden met een boete op grond van een betalingsverzuim (art. 67c AWR) en een correctieberichtverzuim (art. 28b Wet LB 1964). Deze verzuimen vloeien voort uit één gedraging, zodat het evenredigheidsbeginsel alsdan met zich mee zou moeten brengen dat de op elk van die verzuimen gestelde sancties niet cumulatief worden toegepast.<sup>13</sup>

### 3.3 *Vrijwillige verbetering wordt onvoldoende beloond*

Beboeting bij vrijwillige verbetering behoort achterwege te blijven. Het nadeel van de staat bestaande uit te laat afdragen van de loonheffing, wordt gecompenseerd door het in rekening brengen van heffingsrente. Het opleggen van een boete wordt als een obstakel ervaren bij de compliance en is dus contraproductief. Dat klemt temeer daar de inhoudingsplichtige geconfronteerd wordt meerdere verzuimboeten in het geval hij overgaat tot vrijwillige verbetering.

Bij de invoering van de elektronische aangifte in de loonbelasting is verzuimd de verplichtingen 'betalen' en een 'juiste aangifte doen' op elkaar af te stemmen. Hierdoor kan de inhoudingsplichtige met meerdere (verzuim)boeten worden geconfronteerd. Ook in het geval van een vrijwillige verbetering.

### 4 *Conclusie*

Zowel in de toepassing van de nieuwe technieken (zie het verwerken van aangiften en de daaruit voortvloeiende rechtsbescherming) als in nieuwe wetgeving die geënt is op de nieuwe technieken (aangiften loonheffing) worden eenzijdig de belangen van de Belastingdienst in het oog gehouden. De gerechtvaardigde belangen van de aangifteplichtigen worden soms wel door de belastingrechter onderkend. In de recente en hiervoor aangehaalde jurisprudentie blijken de eerste aanzetten van een redelijke en gerechtvaardigde verdeling van het risico dat ontegenzeggelijk kleeft aan de toepassing van nieuwe technieken en die recht doet aan de positie van de Belastingdienst en die van de aangifteplichtige.