

*Drs. P. G. Kroon*

## **Een nieuw aangiftebiljet vennootschapsbelasting**

De minister van Financiën heeft een nieuw aangiftebiljet voor de vennootschapsbelasting vastgesteld. De aangifte over het boekjaar 1985 is de eerste volgens het nieuwe formulier. Het aantal vragen is sterk toegenomen. Bovendien worden van de vennootschapsbelastingplichtige (hierna eenvoudigshalve: de belastingbetaler) enkele gecompliceerde berekeningen verlangd. Klaarblijkelijk koerst het Departement van Financiën aan op een 'voldoening op aangifte'-systeem, waarbij het vaststellen van de aanslag achterwege blijft en de controle in meer of mindere mate steekproefsgewijs plaatsvindt. Zo is in het nieuwe biljet reeds de vraag opgenomen, hoeveel de verschuldigde belasting over het jaar bedraagt.

Zonder twijfel is het nieuwe biljet meer doordacht dan het oude. Het is echter wel, door de vele gedetailleerde vragen en het forse aantal bijlagen, veel bewerkelijker geworden.

Hierna komen enkele knelpunten, die het nieuwe biljet blijkt op te roepen, aan de orde. In dit licht wordt vervolgens kort ingegaan op de relevante bepalingen uit de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Daarna wordt enige aandacht besteed aan de zich wijzigende controlestrategie van de belastingdienst. Met het aanstippen van enige kenmerkende onderwerpen en een samenvattend slotwoord, wordt dit opstel afgesloten.

### **Knelpunten**

Sommige van de nieuw gestelde vragen voeren tamelijk ver. Een paar knelpunten:

- De belastingbetaler moet een balansopstelling en een resultatenrekening produceren, waarvan onzeker is of aansluiting bestaat met de rubricering van de commerciële cijfers. Met name wordt hij gehouden aan een categorale kostenverdeling (rubrieken: 'lonen, sociale lasten', 'pensioenkosten', 'reis-, verblijf- en representatiekosten' enzovoort) terwijl het niet uitgesloten is, dat in de commerciële stukken een functionele verdeling wordt gehanteerd.
- De belastingbetaler moet zelf zijn bruto-winstpercentages uitrekenen, overigens zonder te kunnen beschikken over een omschrijving van de samenstellende elementen van deze berekening. Ik betwijfel of de belastingbetaler gehouden is tot deze berekening, zie hierna onder controle.

- De vraag om een lijst van aandeelhouders bij het biljet.  
Het is evident, dat deze vraag geen antwoord behoeft als het bestuur van de vennootschap de aandeelhouders niet kent. In de andere gevallen kan beantwoording niet uitblijven.

Vooraf het eerstgenoemde punt heeft geleid tot flinke kritiek op het nieuwe biljet. Onder andere een werkgroep van werkgeverszijde (VNO/NCW) heeft ter zake bij het ministerie stevig aan de bel getrokken. Dit is niet verwonderlijk. De toegenomen verplichtingen roepen in ondernemerskringen de hoogste lasten op. Kort samengevat luidt de kritiek als volgt:

De categorale kostensplitsing in de resultatenrekening is een rubricering die een aantal vennootschappen (banken, verzekeringsmaatschappijen, beleggingsinstellingen) helemaal niet gewoon is toe te passen. Deze ondernemers zullen aanzienlijke kosten moeten maken om de vereiste opstelling te kunnen produceren.

Ook al hanteert de ondernemer een categorale splitsing, dan nog zal het in veel gevallen zo zijn, dat de in het biljet gevraagde splitsing niet spoort met de commercieel gehanteerde splitsing.

Naar verluidt offreert het ministerie - vooral met het oog op de gewraakte kostensplitsing - vooralsnog een optiemogelijkheid. Over de jaren 1985 en 1986 mag de belastingbetaler kiezen: hetzij de balans en de resultatenrekening volgens de oude opstelling, hetzij volgens de in het biljet voorziene opstelling. Daarna zou de biljetopstelling verplicht zijn, tenzij de betreffende belastingbetaler ontheffing van deze verplichting krijgt. Het ministerie zou het plan koesteren, het ontheffingsbeleid te delegeren aan de inspecteurs der vennootschapsbelasting. Afwijzende beschikkingen zouden mogelijk ter toetsing kunnen worden voorgelegd aan een onafhankelijke beroepsinstantie.

## **De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen**

De aangifteplicht volgt uit de artikelen 6, 7 en 8 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Naast de aangifteplicht staat de plicht inlichtingen te verstrekken (artikel 47 tot en met 56 AWR). Het is aannemelijk, dat deze verplichtingen niet 'gemixed' mogen worden.

De aangifteplicht ontstaat door de uitreiking van een aangiftetiljet. De bevoegdheid van de minister om een aangiftetiljet vennootschapsbelasting vast te stellen is niet in het geding. De betreffende uitvoeringsbeschikking (artikel 14a Uitv. Besch. AWR) bevat geen nadere condities. De condities, waaraan het biljet moet voldoen, kunnen slechts worden ontleend aan de wet zelf, met name artikel 7.1 AWR: '... opgave .. van .. gegevens en .. overlegging van bescheiden, waarvan de kennisneming voor de heffing van de belasting van belang kan zijn.'

Het enkelvoud 'de belasting' betekent niet anders, dan dat bedoeld wordt op een specifieke belasting uit het geheel van rijksbelastingen. In casu moeten de vragen dus van belang kunnen zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting.

Artikel 8 AWR spreekt vervolgens van het gehouden zijn aangifte te doen door een uitgereikt biljet 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld en ondertekend, met de daarin gevraagde bescheiden, in te leveren'. Het biljet brengt dit beginsel tot uitdrukking in stadhuistaal: de stukken moeten worden 'gewaarmerkt'.

Houdt de aangifteplichtige zich niet aan de verplichting van artikel 8, dan pleegt hij een strafbaar feit (art. 68 of 69 AWR)<sup>1</sup>.

Aangenomen mag worden, dat als de gevraagde informatie in het biljet het kader van artikel 7.1 AWR ontstijgt, de niet volledige beantwoording geen strafbaar feit is. Er is weinig rechtspraak over deze vraag, maar de woorden van artikel 7 lijken de verplichting, om in het aangiftebiljet ook inlichtingen te verstrekken over de belastingheffing bij derden, uit te sluiten. In de literatuur is verdedigd, dat de aangifteplichtige ten aanzien van de gegevens, die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van derden passief mag zijn, dat wil zeggen: slechts inzage hoeft te verstrekken op basis van en onder de condities van artikel 49 AWR.<sup>2</sup>

Deze opvatting komt mij juist voor. De gevraagde gegevens zullen van belang moeten kunnen zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting bij de belastingbetaler. Het woord 'kunnen' biedt echter de nodige ruimte aan de fiscus. Zo is een opgave van de dividenduitkeringen in de eerste plaats van belang voor de controle op inhouding en afdracht van dividendbelasting, maar het is ook een onttrekking van belang voor de vennootschapsbelasting. Opgave van de identiteit der aandeelhouders kan van belang zijn voor toepassing van artikel 10, artikel 20.5, artikel 23d.4 en nog een aantal artikelen uit de Wet Vpb. Zijn de aandeelhouders aan de vennootschap bekend, dan moet de identiteit derhalve worden onthuld. Zijn ze dat niet en is de vennootschap ook niet gehouden de identiteit te weten, dan hoeft de desbetreffende vraag ook niet beantwoord te worden. De vennootschap hoeft ook niet bij iedere transactie te onderzoeken of zij wellicht met één van haar aandeelhouders handelt.<sup>3</sup>

Twijfel ontstaat bij het formulier 'beloningen, vergoedingen en dergelijke van bestuurders en/of commissarissen'. Opgemerkt kan worden, dat informatie over directeuren en aandeelhouders in veel gevallen de heffing van inkomstenbelasting zal betreffen en dus niet de (vennootschaps)belasting. Het moge van belang zijn de identiteit van de aandeelhouders te kennen, dit kan niet meer worden volgehouden bij de beloningen en schadeloosstellingen van bestuurders/niet-aandeelhouders.<sup>4</sup>

De informatie hieromtrent kan in dat geval slechts van belang zijn voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting.

## **Controle**

Het moge duidelijk zijn, dat de fiscus met het gewijzigde biljet een stap zet op weg naar een nieuwe controle-opzet.

Gezien de opbouw van het biljet ligt de conclusie voor de hand dat de computer een rol zal spelen bij het selecteren van posten voor nadere

controle. Het grote aantal ja/nee-vragen in het begin heeft kennelijk ten doel - door het tellen van aangekruiste 'ja's' - snel de fiscale gevoeligheid van de aangifte te kunnen schatten. Door de salarisstructuren bij het Rijk valt het de belastingdienst moeilijk om ervaren fiscalisten vast te houden. Een andere aanpak is mede daarom onvermijdelijk geworden. Het laat zich aanzien, dat de vennootschapsbelasting binnen afzienbare tijd zal worden geheven door de belasting op aangifte te laten voldoen. Alsdan zijn de werkzaamheden van de belastingdienst meer gericht op het controleren van de boeken ('veldcontrole') dan op het vaststellen van de aanslag ('stoelcontrole').

De computer moet zorgen voor de selectie van een aantal aangiften met een goede 'trefkans'; dat is: een grote kans op correcties. 'Administratieve selectie', zo heet dat in ambtelijke termen. Vervolgens zal in veel van die gevallen een onderzoek ter plaatse worden ingesteld. De opleiding van een relatief groot aantal controle-ambtenaren uit het middenkader wijst eveneens in die richting.

Wat hiervan zij, de opdracht om een berekening van de bruto-winstmarge te maken ontmoet bij mij weinig waardering. Het biljet biedt ter zake ruimte voor drie groepen goederen en/of diensten. Het is twijfelachtig of hiermede recht wordt gedaan aan de pluriformiteit van het bedrijfsleven. De samenstellende elementen van de berekening zijn niet duidelijk. Daarenboven vat bij de belastingbetaler allicht het idee post, dat een lage marge mogelijk aanleiding is tot een 'veld'-controle. Nu is een lage bruto-winstmarge an sich een weinig overtuigend controleselectie criterium. Mogelijk zelfs zal de belastingdienst deze cijfers in de eerste plaats willen renseigneren aan de inspecteur van de omzetbelasting. Daarmee wordt het gegeven welhaast buiten het kader van artikel 7 AWR geplaatst. En als het al gebruikt moet worden, ligt het dan niet voor de hand dat de belastingdienst zelf de onderliggende berekeningen uitvoert? Het biljet is zo uitgebreid, dat daartoe voldoende cijfers beschikbaar zijn. Op die basis kan althans enige uniformiteit in de uitgangspunten worden betracht.

### **Aftrek elders belast / verliesverrekening / dochtermaatschappijen**

Voor het nieuwe biljet pleit, dat het systematischer is opgebouwd dan het oude. Er zijn diverse verbeteringen aangebracht. De voorgedrukte bijlage inzake de 'aftrek elders belast' is hiervan een voorbeeld. Het oude biljet schoot op dit punt zeer tekort. Overigens was er in de dagelijkse praktijk - doordat op menige inspectie eenvoudshalve een vermindering wordt toegekend voor het vpb-percentages over de buitenlandse winst - weinig notie van dit feit. In het nieuwe biljet treffen we ook weer aan de suggestie, dat een aftrek elders belast alleen wordt gegeven voor 'in het buitenland aan een belasting naar het inkomen onderworpen winst'<sup>b</sup>.

Dit is in de regel geen voorwaarde, aangezien het merendeel der Belastingverdragen een zodanige eis niet stelt. Gelukkig komt in de nieuwe bijlage het verschil tussen de onderscheiden regelingen beter tot zijn recht. Ook

het punt 'vrijstelling of verrekening per country of overall' kan in de bijlage op acceptabele wijze vorm krijgen. En dat getuigt van een vooruitziende blik, want eerst onlangs heeft de Hoge Raad zich expliciet voor de 'per country-methode' uitgesproken.<sup>6</sup>

Wellicht zal de toelichting op dit punt nog nadere aanwijzingen bevatten.

De verliescompensatiemogelijkheden zijn de laatste tijd toegenomen. Dit komt ook in het biljet tot uiting doordat meer plaats is vrijgemaakt voor berekeningen. Het wetsontwerp inzake de afschaffing negatieve WIR-aanslag stelt weer nieuwe aberraties in het vooruitzicht, onder andere bij samenloop van carry back en reeds genoten WIR-bijdragen. Als deze regeling wordt aangenomen, dan zal het biljet op dit punt uitbreiding behoeven.

Deelnemingsverhoudingen krijgen in het nieuwe biljet veel aandacht. Het in aftrek brengen van een liquidatieverlies, ex artikel 13.5 Wet Vpb, dient afzonderlijk te worden vermeld. Eén der bijlagen is bestemd voor de opname van gegevens over dochtermaatschappijen en deelnemingen. De toenemende aandacht van de kant van de fiscus voor intercompany pricing, kapitalisatieverhoudingen en tax-havenmaatschappijen weerspiegelt zich reeds in deze bijlage.<sup>7</sup>

## **Slotwoord**

Aangiftebiljetten zijn doorgaans geen formulieren, die zich als vanzelf laten invullen. Het nieuwe biljet vennootschapsbelasting is geen uitzondering op deze regel. Dat mocht ook niet worden verwacht. Ongetwijfeld is het biljet veel bewerkelijker dan vroeger. Duidelijk wordt (wederom) een deel der werkzaamheden verschoven naar de belastingbetalers. Maar anderzijds: het grote goed te kunnen beschikken over ondernemende rechtspersonen (beperking van de aansprakelijkheid, mitigering van het belastingtarief) weegt nog steeds in vergaande mate op tegen de kosten van het extra werk. Niet vergeten moet worden, dat het de malafide ondernemers zijn die aanleiding hebben gegeven tot de toenemende regelgeving rond NV's en BV's. De bonafide organisatie moet, althans daar waar het de kwaadwilligen moeilijk wordt gemaakt, tot medewerking bereid zijn. Een andere aanpak is reeds daarom te billijken.

Niettemin, de overgangsfase zal moeilijk zijn. Het voldoen van vennootschapsbelasting op aangifte komt in zicht. Een deel van de werklust verschuift van de fiscus naar de belastingadviseurs en de accountants. Deze beroepsbeoefenaren staan voor het probleem die werklust op te vangen. De belastingbetalers staan voor het probleem die werklust te financieren.

De overgangsfase wordt nog meer lastig, doordat men op twee gedachten hinkt. Het biljet is al wel veranderd, maar de wet nog niet. De vragen zijn al bedacht, maar ze zijn bedoeld voor een systeem dat nog lang niet draait. Binnen dat kader is er weliswaar verdienstelijk werk verricht, maar stellig blijkt straks dat sommige vragen overbodig zijn. Ze zullen ongetwijfeld gehandhaafd blijven, want aangiftebiljetten worden slechts ingewikkelder, nimmer eenvoudiger.

De vraag over het bruto-winstpercentage kan men - zelfs als de toelichting met een exacte omschrijving van de samenstellende elementen van de berekening komt - naar mijn mening onbeantwoord laten. De redelijkheid gebiedt, dat de fiscus deze berekening zelf maakt. Hetzelfde geldt voornog voor het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting, zij het dat de ondernemer doorgaans reeds uit andere hoofde over zo'n berekening beschikt. Het formulier inzake de beloning van bestuurders en commissarissen behoeft formeel geen beantwoording ten aanzien van de beloning van bestuurders/niet-aandeelhouders en de onkostenvergoedingen van de niet tot de kring der aandeelhouders behorende bestuurders en commissarissen. Daar, waar de aandeelhouders niet bekend zijn, behoeven zij - uiteraard - niet te worden vermeld.

#### Noten

1. *In de huidige omstandigheden is het voor kwaadwilligen verkieslijker om in het geheel geen, in plaats van een onjuiste, aangifte te doen. Het opzettelijk niet doen van een aangifte is een overtreding. Het opzettelijk onjuist doen van een aangifte is een misdrijf. In het laatste geval zijn zwaardere strafrechtelijke sancties mogelijk (namelijk die van artikel 68 AWR). Daarnaast is er nog een administratiefrechtelijke sanctie, namelijk de zogenaamde 'omkering van de bewijslast' (artikel 25.3 en 29.1 AWR). Deze treedt op ingeval niet de 'vereiste' aangifte is gedaan, dat wil zeggen: de fiscus kan geen juiste conclusie trekken aangaande de hoogte van de aanslag. Deze sanctie is dus mogelijk zowel bij 'geen' aangifte als een 'opzettelijk onjuiste' aangifte. Blijkens een persbericht van het Ministerie van Financiën, 12 juli 1985, nr. Z 218, is het voorstel aanhangig om het niet of niet tijdig doen van aangifte als strafbaar feit over te brengen van artikel 68 AWR naar artikel 69 AWR.*
2. *Zie mr. J. P. W. Mies, Gewijzigde vraagstelling in het aangiftebiljet 1977 met betrekking tot inkomsten uit arbeid, WFR 1978, nr. 5356.*
3. *In dit verband komt de interessante vraag op, of het bepaalde in artikel 20.5 Vpb - geen verliesverrekening bij een gestaakte en daarna weer gestarte andere bedrijfsuitoefening als de winsten niet voor 70% of meer ten goede kunnen komen aan de uiteindelijke aandeelhouders/natuurlijke personen ten tijde van de staking - geldt voor een vennootschap met toonderaandelen. Wie komt hier met de bewijslast te zitten?*
4. *Ten aanzien van de commissarissenbeloning kan nog worden gewezen op het bepaalde in artikel 11 Wet Vpb, waarmee deze bepaling uiteindelijk toch nog enige betekenis krijgt.*
5. *In de mij ter beschikking staande versie bladzijde 1, vraag 6.*
6. *Hoge Raad 27 november 1985, rolnr. 22.717.*
7. *In dit verband moge ik de aandacht vestigen op de visie van de staatssecretaris inzake de verplichting om - op de voet van artikel 47 AWR - informatie te verstrekken aangaande buitenlandse meerderheidsdeelnemingen, resolutie 12 augustus 1985, nr. 585-17.771.*