

## Algemeen, rechtsvragen en fiscaal uitvoeringsbeleid

25 februari 2004/Nr. DGB2003/6662M  
 Directoraat-generaal Belastingdienst,  
 team particulieren en formeel recht

De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

### Inleiding

De Belastingdienst hanteert bij de behandeling van belastingplichtigen de beginselen van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en rechtmatigheid.

Rechtszekerheid wordt langs twee wegen geboden. Ten eerste wordt, in aanvulling op de belastingwetgeving en jurisprudentie, het actuele fiscale uitvoeringsbeleid bekendgemaakt. Dit uitvoeringsbeleid wordt door of namens de staatssecretaris vastgesteld. Het kenmerkt zich door een uitleg van het recht met een generieke werking. Vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid moeten de wetgeving en het aanvullende uitvoeringsbeleid door de Belastingdienst landelijk uniform worden toegepast.

Rechtszekerheid wordt ook geboden door het belastingplichtigen mogelijk te maken de inspecteur<sup>1</sup> onder wie zij ressorteren (in het gangbare spraakgebruik de 'eigen' inspecteur) om een – individueel – standpunt te vragen over de fiscale gevolgen van hun (al verrichte of voorgenomen) handelingen. Om deze rechtszekerheid zo vroeg mogelijk te bieden, kent de Belastingdienst de mogelijkheid van vooroverleg. Vooroverleg is een overleg tussen de eigen inspecteur enerzijds en de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat leidt tot een standpuntbepaling van de eigen inspecteur over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast en waarmee wordt voortuitgelopen op de heffing of de uitvoering van andere aan de Belastingdienst opgedragen taken. In de bijlage bij dit besluit is schematisch aangegeven hoe de Belastingdienst met vragen van verschillende aard van belastingplichtigen omgaat.

### Rechtsvragen

Een rechtsvraag is een individuele vraag die in het Belastingdienstbrede toezichtproces opkomt en waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden en waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom zou kunnen worden opgevat als nieuw beleid.

Heffing, inning, controle, vooroverleg en de behandeling van bezwaarschriften zijn de meest voorkomende voorbeelden van dat toezichtproces. Een rechtsvraag is dus niet een vraag die binnen wet, jurisprudentie en uitvoeringsbeleid kan worden beantwoord.

Het is, in lijn met artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de eigen inspecteur die de vragen van een belastingplichtige (of zijn vertegenwoordiger) waarbij om rechtszekerheid wordt verzocht, beantwoordt en daarbij een standpunt inneemt.

Een deel van deze vragen kan door de inspecteur worden gekwalificeerd als rechtsvraag. In deze gevallen legt de inspecteur, op basis van interne richtlijnen, de vraag naar de uitleg van het recht voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de beantwoording van, en het beslissen op, de vraag van de belastingplichtige. Met de autonomie van de inspecteur als uitgangspunt, beogen de interne richtlijnen enerzijds terughoudendheid bij het kwalificeren van vragen van belastingplichtigen als rechtsvraag en anderzijds een landelijke eenheid van beleid en uitvoering in de Belastingdienst.

Het is van groot belang dat bij rechtsvragen de voor de rechtstoepassing relevante feiten en omstandigheden helder en eenduidig komen vast te staan. Dit betekent allereerst een verantwoordelijkheid van de vragensteller (belastingplichtige of diens vertegenwoordiger) voor een heldere presentatie van deze gegevens. Desgewenst kan hij hier een eigen

standpunt over de rechtsgevolgen aan toevoegen. Het is vervolgens de behandelende inspecteur die de feiten en omstandigheden moet beoordelen. Indien de vraag en/of de gegevens hem niet duidelijk zijn, treedt hij in overleg met de vragensteller. Een goede afstemming vooraf bespoedigt de behandeling en voorkomt dat de uitleg van het recht wordt gebaseerd op verkeerde aannames. De inspecteur geeft het standpunt van de vragensteller over de rechtsgevolgen door aan de kennisgroep en informeert de vragensteller over het vervolg van de behandeling.

Een standpuntbepaling naar aanleiding van een rechtsvraag kan in diverse vormen worden gegeven: een vaststellingsovereenkomst, een toezegging of enige andere uitlating, waaraan de inspecteur ten opzichte van de belastingplichtige is gebonden.

Indien bij vooroverleg over voorgenomen (rechts)handeling(en) de inspecteur van mening is dat

- het bereiken van belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die handeling(en) is en
  - de handeling(en) voor de belastingplichtige buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële, praktische betekenis heeft (hebben) en voorts
  - doel en strekking van de wet (of een verdrag) zouden worden miskend indien de door de belastingplichtige verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd,
- dan neemt de inspecteur een afwijkend standpunt in. Indien daartoe aanleiding is, voegt de inspecteur hieraan toe dat hij voornemens is dit standpunt te gelegener tijd, bijvoorbeeld bij het vaststellen van een (naheffings)aanslag, te formaliseren; daartegen staan de belastingplichtige de gebruikelijke rechtsmiddelen ter beschikking.

Indien sprake is van fiscale grensverkenning, zet de inspecteur het vooroverleg niet voort en neemt hij ook geen standpunt in. Fiscale grensverkenning doet zich voor als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt over de voorgelegde casus,

de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren.

De exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de kwalificatie en beantwoording van (rechts)vragen impliceert ook de verantwoordelijkheid voor de tijdigheid van de beantwoording. Indien de rechtsvraag opkomt bij de behandeling van een aangifte (heffing of controle) of in de bezwaarfase, moet de vraag worden beantwoord binnen de voor die behandeling geldende termijn. In het geval van vooroverleg is de inspecteur verantwoordelijk voor een doorlooptijd in overeenstemming met de Algemene wet bestuursrecht (Awb, afdeling 4.1.3). Dit geldt ook voor de gevallen van zekerheid die volgens de wet bij beschikking wordt gegeven, zoals bij fusie en voor de status van de arbeidsrelatie.

#### **Fiscaal uitvoeringsbeleid**

Het fiscale uitvoeringsbeleid is de door of namens de staatssecretaris in beleidsregels (conform artikel 1:3, vierde lid Awb) vastgestelde uitleg van het recht die voor alle belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden geldt. In het gangbare spraakgebruik worden deze fiscale beleidsregels 'beleidsbesluiten' genoemd.

Het uitgangspunt is dat de uitleg van het recht naar aanleiding van een individuele vraag met mogelijke precedentwerking voor de rechtszekerheid wordt vastgelegd in een beleidsbesluit met generieke werking. Daarbij wordt een beleidstoets uitgevoerd. Dit houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met (voorgenomen) (Europese) regelgeving en het algemene overheidsbeleid. Deze beleidstoets vindt plaats binnen het Ministerie van Financiën. Daarbij zijn betrokken het Directoraat-generaal Belastingdienst en het Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken.

Als de mate van complexiteit niet te groot is (en dat is het geval in de meerderheid van de gevallen, vuistregel '80-20') vindt deze generieke vastlegging van de uitleg van het recht plaats in de vorm van een concept beleidsbesluit binnen zes weken nadat de inspecteur die de desbetreffende rechtsvraag behandelt, de uitleg voor

zijn individuele geval van de kennisgroep heeft ontvangen. Dit concept beleidsbesluit wordt ter beoordeling aan vertegenwoordigers van belastingadviseurs en bedrijfsleven voorgelegd. Over de hierbij te volgen procedure zijn met de vertegenwoordigers afspraken gemaakt.

In sommige gevallen maakt de complexiteit en/of noodzakelijke afstemming met Europese instanties het niet mogelijk binnen zes weken een kwalitatief volwaardig conceptbesluit te redigeren. Het streven is dan wel binnen dezelfde termijn kenbaar te maken, zowel binnen als buiten de Belastingdienst, welke casuïstiek onderhanden is waarover nog geen beleidsbesluit kan worden vastgesteld. Het beantwoorden van de oorspronkelijke rechtsvraag staat hier overigens los van; daarvoor geldt wat in het onderdeel 'rechtsvragen' van dit besluit is opgenomen. De belangen van de belastingplichtige worden ook beschermd indien een vastgesteld beleidsbesluit afwijkt van de eerdere uitleg van het recht in zijn specifieke geval; namelijk door het vertrouwensbeginsel. Voor het geval dat een vastgesteld beleidsbesluit voor de belastingplichtige gunstiger is dan het eerdere standpunt van de inspecteur, moeten twee situaties worden onderscheiden. Voor standpunten die in de vorm van een aanslag of andere inspecteursbeschikking zijn vastgelegd, geldt dat deze niet worden aangepast aan nieuw cq gewijzigd beleid indien de beschikking onherroepelijk vaststaat voordat het beleid wordt vastgesteld (besluit van 6 december 2001, nr. CPP 2001/3435M). Indien het standpunt is neergelegd in een vaststellingsovereenkomst, zijn de afspraken tussen partijen maatgevend. Dit is beschreven in het besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2412U.

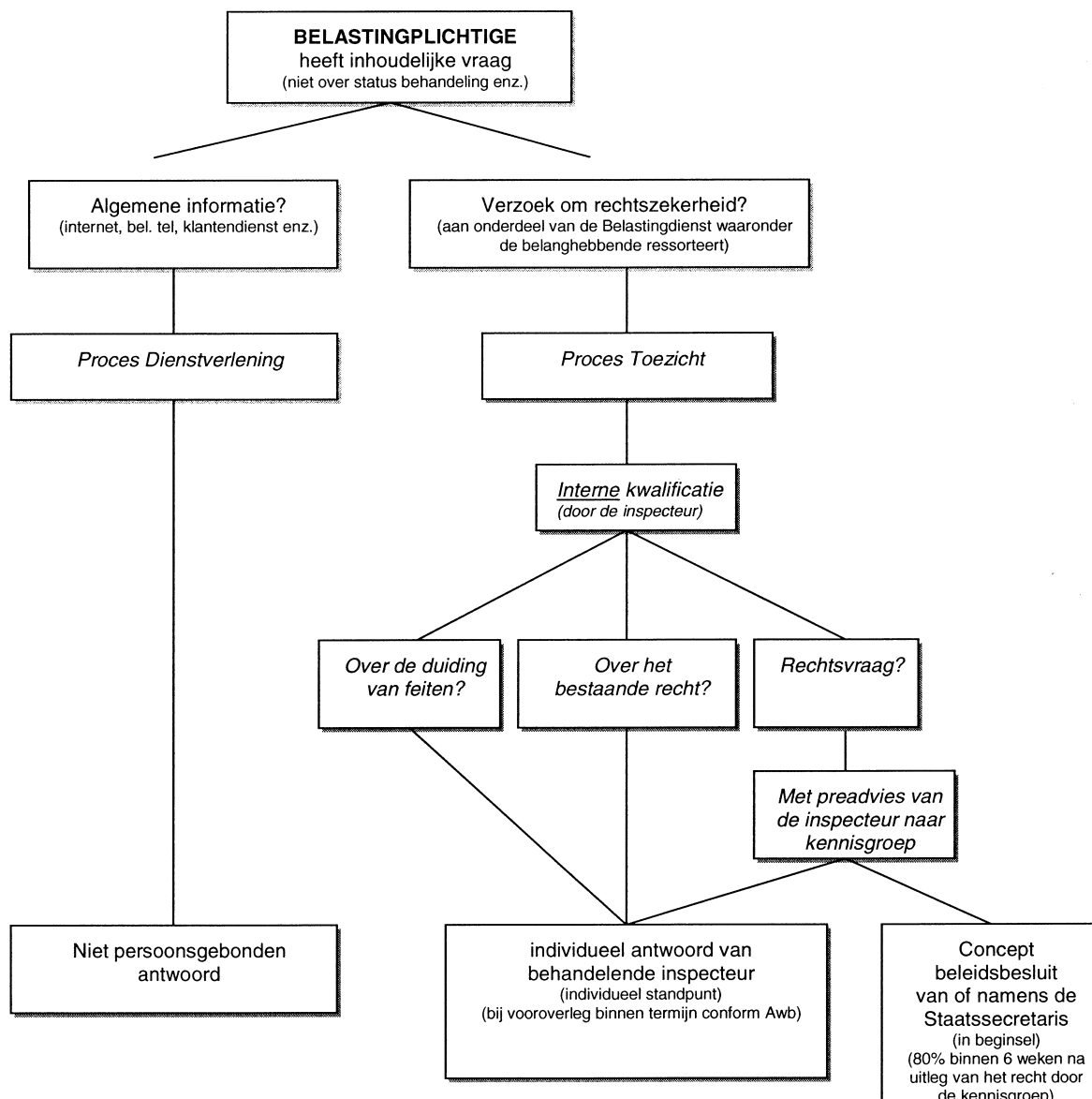
Door of namens de staatssecretaris vastgestelde beleidsbesluiten worden gelijktijdig intern en extern kenbaar gemaakt (rechtszekerheid) en de Belastingdienst past deze besluiten landelijk uniform toe (rechtsgelijkheid).

Om de mogelijkheden van nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid te verkennen en mogelijk breder spelende rechtsvragen zo vroeg mogelijk te onderkennen, wordt periodiek overleg gevoerd met vertegenwoordigers van de belastingadviespraktijk. Naast de

rechtsvragen uit het toezichtproces kan ook dit overleg tot nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid leiden. Daarnaast kunnen ook onder meer antwoorden op Kamervragen, toepassingen van de hardheidsclausule en beslissingen ter voorkoming van dubbele belasting aanleiding zijn voor het vaststellen van fiscaal uitvoeringsbeleid.

#### **Vervallen besluit**

Dit besluit vervangt het besluit van 15 juni 2001, nr. RTB 2001/1917M.



*Cursief* Belastingdienst intern

Rechtsvraag Een vraag die in het Belastingdienstbrede toezichtproces (in de heffing, inning of controle zowel als bij het voeren van vooroverleg) opkomt en waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld beleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden en waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom zou kunnen worden opgevat als nieuw beleid.

*Cursief* Belastingdienst intern

Rechtsvraag Een vraag die in het Belastingdienstbrede toezichtproces (in de heffing, inning of controle zowel als bij het voeren van vooroverleg) opkomt en waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld beleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden en waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom zou kunnen worden opgevat als nieuw beleid.

---

## Toelichting

In een brief van 3 september 2003 heeft de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer geïnformeerd over een aantal maatregelen met betrekking tot het functioneren van de zogenoemde kennisgroepen op het gebied van de rechts-toepassing in de Belastingdienst. Deze maatregelen gelden voor alle taken van de Belastingdienst waarbij het recht wordt toegepast, dus bijvoorbeeld ook de Douanetaken en de ECD taken. Enkele maatregelen hebben consequenties voor de nu vervangen beleidsregel van 15 juni 2001.

De aanpassing is benut om de beleidsregel te ontdoen van doublures en, voor de belastingplichtigen minder relevante, organisatorische afspraken binnen de Belastingdienst.

Kennisgroepen opereren 'back-office'. Er zijn vier uitzonderingen, op het gebied van: pensioenen, vastgoed, verzekeringsproducten en cao's. Deze vier kennisgroepen zijn gemachtigd om externe contacten te onderhouden. De eerste twee zijn ingesteld bij een beleidsregel, resp. het besluit van 13 april 2001, nr. CPP 2001/872 M (centraal aanspreekpunt pensioenen), het besluit van 26 oktober 2001 nr CPP 2001/2904 M (aanspreekpunt vastgoedfondsen).

De beschrijving van het cassatiebeleid krijgt een meer voor de hand liggende plek in het binnenkort te actualiseren Besluit Beroep in Belastingzaken.

Vaststellingsovereenkomsten zijn uitvoeriger beschreven in het besluit van 1 december 1997, 'Kaders voor vaststellingsovereenkomsten', nr. AFZ 97/2412U.

<sup>1</sup> Voor 'inspecteur' moet in dit besluit ook 'ontvanger' worden gelezen. In dat geval moet voor belastingplichtige, belastingschuldige worden gelezen.