

Vergaderjaar 2005–2006

30 322

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving)

Nr. 5

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 2 september 2005 en het nader rapport d.d. 4 oktober 2005, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 20 juli 2005, no. 05.002720, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving), met memorie van toelichting.

Het voorstel wijzigt de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en enige andere wetten naar aanleiding van het in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004 (Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2) aangekondigde pakket maatregelen ter voorkoming van het maken van contra legem afspraken door de Belastingdienst met belastingplichtigen. De genoemde maatregelen behelzen enerzijds aanpassing van wetgeving in het kader van de «aanpak vrijplaatsen» waarbij de nadruk op doelmatigheid ligt en anderzijds aanpassing van wetgeving ter versterking van de rechtshandhaving door de Belastingdienst. Voorts worden maatregelen voorgesteld om misbruik en oneigenlijk gebruik op het gebied van belastingen, sociale zekerheid en subsidies tegen te gaan. Deze laatste maatregelen zijn aangekondigd in de brief van de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de staatssecretaris van Financiën van 23 april 2004 (Kamerstukken II 2003/04, 17 050, nr. 261). Uitgangspunt bij de hiervoor genoemde wijzigingen is het versterken van de fiscale rechtshandhaving door de Belastingdienst. Daarnaast wordt voorgesteld de beslistermijnen in de AWR en enige andere wetten te verkorten en tevens de bepalingen inzake de geheimhoudingsplicht aan te passen.

De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot onder andere de duur van de voorgestelde beslistermijnen, de noodzaak en de aard van de algemene doelmatigheidsbepaling en de voor de fiscus als schuldeiser gecreëerde mogelijkheid van aantasting van de beslagvrije voet. Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van uw kabinet van 20 juli 2005, no. 05.002720, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake

het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan de Staatssecretaris van Financiën te doen toekomen.
Dit advies, gedateerd 2 september 2005, no. WO6.05.0346/IV, bied ik u hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

Beslistermijnen

1. Voorgesteld wordt de beslistermijn voor beschikkingen op aanvraag en voor beslissingen op bezwaar te stellen op dertien weken. De Raad is door hetgeen in de toelichting ten aanzien van deze termijn van dertien weken is opgemerkt, niet overtuigd dat de in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) genoemde termijnen van acht en zes weken niet voor de Belastingdienst haalbaar zijn. De Raad wijst er op dat in het Voorschrift algemene wet bestuursrecht 1997 (Besluit van 21 juli 1997, nr. AFZ97/2526M, Stcrt. 1997, 138) is bepaald dat de Belastingdienst er naar streeft te werken conform de regels van de Awb en dat van de uitzonderingen op de Awb zo min mogelijk gebruik wordt gemaakt. Op grond van dit voorschrift is sinds 1997 ervaring opgedaan met de zogenoemde Awb-conforme termijnen. In de laatste jaarlijkse beheersverslagen van de Belastingdienst is vermeld dat in nagenoeg alle gevallen binnen de Awb-conforme termijnen wordt beslist. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven in welke gevallen sprake is van een beschikking op aanvraag en in hoeveel gevallen sinds 1997 beslist is binnen de termijn van acht weken alsmede in welke gevallen deze termijn overschreden is, alsmede in hoeveel gevallen sinds 1997 beslist is op bezwaar binnen de termijn van zes weken alsmede in welke gevallen deze termijn overschreden is. Daarbij dient tevens te worden aangegeven hoeveel tijd de geautomatiseerde verwerking van de beslissingen heeft gevergd. De Raad adviseert in het licht van deze ervaringen de duur van de beslistermijnen opnieuw te bezien en te motiveren.

1. Bij het opnieuw bezien van de duur van de fiscale beslistermijnen is het noodzakelijk enkele feiten op een rij te zetten. In het jaar 2004 heeft de Belastingdienst ruim 850 000 uitspraken op bezwaarschriften gedaan. Ruim 90% van deze bezwaarschriften is binnen de beslistermijnen van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), de zogenoemde Awb-conforme termijnen, afgedaan. Dat betekent evenwel dat voor ongeveer 85 000 bezwaarschriften de Awb-conforme termijnen niet gehaald zijn. Naast bezwaarschriften behandelt de Belastingdienst ook aanvragen, bijvoorbeeld ter zake van het vaststellen van het opgeofferde bedrag van een deelneming (artikel 13d, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) of ter zake van het vaststellen van de terugkeerreserve bij de belastingplichtige die de onderneming van zijn ontbonden B.V. voortzet (artikel 3.54a, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001). De Belastingdienst houdt geen informatie bij over de afdoening van aanvragen. Het aantal aanvragen is ten opzichte van het aantal bezwaarschriften echter relatief gering.

De Belastingdienst streeft ernaar te werken conform de regels van de Awb. Dat lukt procentueel in nagenoeg alle gevallen. Dat neemt niet weg dat de Belastingdienst moet blijven werken aan een verbetering van het aantal gevallen in absolute zin dat binnen de Awb-conforme termijnen wordt afgedaan. Overigens wil ik niet onvermeld laten dat uit een recent rapport van de Nationale ombudsman¹ blijkt dat de Belastingdienst wat betreft de afhandeling van aanvragen en bezwaarschriften beter presteert dan de onderzochte ministeries.

De Raad heeft gevraagd aan te geven hoeveel tijd de geautomatiseerde verwerking van de beslissingen vergt. Voor de uitspraken op bezwaarschriften geldt dat de daadwerkelijke beschikking aangemaakt wordt door het computercentrum van de Belastingdienst. Deze geautomatiseerde verwerking duurt enkele dagen tot enkele weken, afhankelijk van de hoeveelheid werk die op het desbetreffende moment aangeboden wordt aan het computercentrum. Het gaat hierbij niet alleen om het aanmaken van uitspraken op bezwaar maar om alle massale geautomatiseerde handelingen, onder meer het vervaardigen van belastingaanslagen en brieven.

Er is een aantal redenen om een uitzondering te blijven maken op de beslistermijnen van de Awb. Ten eerste is de geautomatiseerde verwerkingsduur

¹ Rapport van 7 september 2005, nr. 2005/250, «Behandeling burgerbrieven. Een tussenbalans».

een beperkende factor. Zoals ik hiervoor al aangaf, kan die verwerkingsduur enkele weken in beslag nemen. De medewerker die een bezwaarschrift behandelt, weet vooraf niet hoeveel tijd de verwerking in het desbetreffende geval kost. Zo het voor de medewerker al mogelijk is zijn eigen behandeltijd in te korten, is hij dus niet in staat te anticiperen op de duur van de geautomatiseerde verwerkingstijd voor de vervaardiging van de desbetreffende beschikking. Ten tweede is in de bezwaarfase niet in alle gevallen sprake van een heroverweging van punten die al eerder beoordeeld zijn. Ik denk hierbij aan de situaties dat belastingplichtigen in de bezwaarfase hun aangifte of aanvraag aanvullen of wijzigen of nieuwe argumenten tegen een door de Belastingdienst aangebrachte correctie aanvoeren. In die gevallen vergt de beoordeling in het algemeen meer tijd dan bij een zuivere heroverweging. Als laatste noem ik het argument dat bij de invoering van de Awb een rol heeft gespeeld om de uitzondering in de AWR te motiveren, namelijk het feit dat een groot aantal belastingbeschikkingen ingewikkelde problematiek betreft¹. Dit argument geldt nog steeds voor een deel van de aanvragen en bezwaarschriften. Bij deze aanvragen kan sprake zijn van een omvangrijk feitenonderzoek of een tijdrovende waarderingsskwestie. Ook bij bezwaarschriften bestaat de mogelijkheid dat de feiten bij nader inzien nog niet voldoende zijn uitgekristalliseerd, zodat een aanvullend onderzoek noodzakelijk is. In laatstgenoemde situaties zijn de belanghebbenden niet altijd bereid in te stemmen met verlenging van de beslistermijn in de zin van artikel 7:10, vierde lid, Awb. Meestal verdient het dan de voorkeur het feitenonderzoek voort te zetten en de uitspraak op bezwaar buiten de Awb-conforme termijnen te doen met als doel dat in een eventuele latere beroepsprocedure de feiten geen geschilpunt hoeven te vormen.

Ik ga er vanuit dat de Belastingdienst gedurende de komende jaren de Awb-conforme termijnen in ten minste 90% van de gevallen blijft halen. Er wordt geen afname verwacht van het aantal aanvragen en bezwaarschriften. Gezien het voorgaande is het te voorzien dat de Belastingdienst ook in de nabije toekomst bij een in absolute zin groot aantal beslissingen die meestal de moeilijkste problematiek betreffen, niet in staat is te voldoen aan de beslistermijnen van de Awb. Ik acht het daarom ongewenst om de beslistermijnen voor de Belastingdienst verder terug te brengen dan tot de voorgestelde dertien weken. Dit mede gezien het bij de Tweede Kamer ingediende voorstel van wet Wet dwangsom bij niet tijdig beslissen². Vanzelfsprekend blijft de Belastingdienst de benodigde inspanningen leveren om in zo veel mogelijk gevallen te voldoen aan de Awb-conforme termijnen.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat de voorgestelde verkorting van de wettelijke beslistermijn voor bezwaarschriften ook op het punt van de rechtsbescherming een belangrijke verbetering voor belastingplichtigen meebrengt. Onder de huidige regeling kan men tegen het uitblijven van een beslissing op bezwaar pas in beroep bij de rechter, als meer dan een jaar verstreken is na het indienen van het bezwaarschrift. Onder de voorgestelde regeling kan de belanghebbende al na het verstrijken van dertien weken een beroepsprocedure starten. Dat is overigens een andere reden dat ik een verdere verkorting van de beslistermijnen niet wenselijk vind; de kans bestaat dan dat de rechterlijke macht geconfronteerd wordt met een in absolute zin zeer groot aantal beroepschriften vanwege het feit dat niet binnen de Awb termijnen uitspraak is gedaan.

2. Artikel 25, tweede lid, van de AWR bepaalt dat in afwijking van artikel 7:10, derde lid, eerste volzin, van de Awb de inspecteur met schriftelijke toestemming van de Minister de uitspraak voor ten hoogste een jaar kan verdagen. In de brief van 24 december 2004, nr. WDB 2004/786M, heeft de Staatssecretaris onder meer gesteld, dat de in artikel 25, tweede lid, van de AWR opgenomen verdagingsmogelijkheid van een jaar voor het doen van uitspraken op bezwaar gehandhaafd blijft, omdat deze verdagingsmogelijkheid in de praktijk nodig is, bijvoorbeeld in situaties dat naar aanleiding van een bezwaarschrift nadere vragen worden gesteld, er een strafrechtelijk onderzoek loopt of inlichtingen uit het buitenland moeten worden verkregen.

Met de verdagingsmogelijkheid is thans geruime tijd ervaring opgedaan. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven in welke en in hoeveel gevallen sprake is geweest van verdaging (met schriftelijke toestemming), alsmede of en in hoeverre sprake is van een vast patroon van verdaging voor bepaalde groepen gevallen. In ieder geval zou een onderscheid kunnen worden gemaakt

¹ Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3, blz. 79.

² Voorstel van de leden Wolfsen en Luchtenveld, nr. 29 934.

in de gevallen waarbij sprake is van een bezwaar tegen een correctie van de aangifte en de gevallen waarbij bezwaar wordt gemaakt in afwijking van de (eigen) aangifte of na het opleggen van een ambtshalve aanslag. In laatstgenoemde gevallen is eerder sprake van een (verlengde) aanslagregeling, waarvoor meer tijd nodig is dan voor de afdoening van een «regulier» bezwaar. In die gevallen is een behandeltermijn van een jaar meer aanvaardbaar dan voor de gevallen van een correctie op de aangifte, die reeds in het kader van de aanslagregeling volledig onderzocht is. Tevens dient te worden gezien of de schriftelijke toestemming van de minister als voorwaarde voor verdaging, die een afwijking van de Awb vormt, nog noodzakelijk en wenselijk is. In artikel 6:2 van de Awb is bepaald dat de schriftelijke weigering een besluit te nemen en het niet tijdig nemen van een besluit voor de toepassing van wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep met een besluit worden gelijkgesteld. Bij een beroep tegen een zodanige fictieve weigering is het vaste praktijk, dat de bestuursrechter geen inhoudelijk oordeel geeft, maar de fictieve weigering vernietigt onder het stellen van een termijn waarbinnen de beslissing op het bezwaar genomen moet worden. Op deze wijze wordt de periode waarbinnen beslist moet worden onder rechterlijke controle gebracht. De rechtsbescherming van de belastingplichtige tegen een onredelijk lange beslistermijn is alsdan gewaarborgd, terwijl in de vigerende regeling geen rechtsingang is opgenomen. De Raad adviseert de voorwaarde van schriftelijke toestemming van de minister te schrappen en te vervangen door rechterlijke controle op de afdoeningstermijn. Tevens adviseert de Raad te voorzien in de mogelijkheid bij of krachtens algemene maatregel van bestuur (groepen) gevallen aan te wijzen waarbij de uitspraak op bezwaar voor een bij die algemene maatregel van bestuur bepaalde termijn kan worden verdaagd.

2. Het ministerie heeft geen informatie bijgehouden over de gevallen waarin verzocht is de beslistermijn op bezwaar te verlengen met toepassing van artikel 25, tweede lid, AWR. Onder het huidige regime, waarin de wettelijke beslistermijn voor bezwaarschriften een jaar bedraagt, werd volgens schatting de uitspraak honderden malen per jaar verdaagd met schriftelijke toestemming van de Minister. Bij de voorgestelde beslistermijn van dertien weken zal het naar verwachting vaker voorkomen dat de Belastingdienst toestemming zal vragen om te verdagen. Een inschatting van het aantal gevallen is op dit moment niet te maken. Het is naar mijn mening niet wenselijk de rechterlijke macht te belasten met een onbekend aantal beroepsprocedures betreffende het niet tijdig doen van uitspraak. Daarom handhaaf ik, naast de voorgestelde nieuwe verdagingsmogelijkheid, de huidige verdagingsmogelijkheid met schriftelijke toestemming van Onze Minister.

De voorgestelde nieuwe verdagingsmogelijkheid, inhoudende dat bij ministeriële regeling gevallen worden aangewezen waarvoor een langere beslistermijn geldt, is bedoeld voor (groepen) bezwaarschriften waarbij het voorzienbaar is dat de beslistermijn van dertien weken in het algemeen niet voldoende is om tot een beslissing te komen. Te denken valt aan de situatie waarin het bezwaarschrift niet is gericht op een correctie van de aangifte, maar is te beschouwen als een bezwaar tegen of een aanvulling op de eigen aangifte. De noodzaak voor een verlengde behandeltermijn komt vooral duidelijk naar voren in de veel voorkomende situatie dat belastingplichtigen na een ambtshalve aanslag pas in de bezwaarfase hun aangifte indienen. De Belastingdienst zou zonder nadere regeling slechts dertien weken hebben om deze aangiften te beoordelen, terwijl de reguliere behandeltermijn voor aangiften enkel beperkt wordt door de verjaringstermijn van artikel 11, derde lid, AWR. Wat betreft de keuze voor een ministeriële regeling merk ik op dat aard van de te regelen materie, zijnde het aanwijzen van (groepen) bezwaarschriften en de termijn van de verdaging, naar mijn mening zodanig is dat een ministeriële regeling voldoet.

Doelmatigheidsbepaling

3. Bij brief van 3 juni 2004 is aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal de rapportage toegezonden inzake de onderzoeken in de Belastingdienst naar zogeheten contra legem handelingen (Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2). Als bijlage bij deze onderzoeken is onder meer een advies van prof. mr. Ch.P.A. Geppaart en prof. mr. M. Scheltema over contra

legem gevoegd. In dit advies wordt voorgesteld de gerapporteerde handelwijzen te verdelen in:

- contra legem handelwijzen die niet worden gecontinueerd;*
- praktische en wenselijke handelwijzen waarbij de nadruk te veel ligt op de doelmatigheid, maar die met wetgeving zullen worden ondersteund;*
- praktische en wenselijke handelwijzen die kennelijk niet tegen de wil van de wetgever ingaan en die niet met wetgeving behoeven te worden ondersteund;*
- niet-contra legem handelwijzen die in overeenstemming zijn met een juiste rechtstoepassing.*

Als uitvloeisel van de onderzoeken wordt nu in het wetsvoorstel de tweede categorie handelwijzen opgenomen. In het bijzonder betreft dit de algemene doelmatigheidsbepaling (artikel 64 van de AWR).

De omvangrijke onderzoeken tonen aan, dat de Belastingdienst, naast niet te rechtvaardigen inbreuken op de belastingwetgeving, vaak op een effectieve wijze tot een passende vaststelling van de belastingschuld komt waarbij de doelmatigheid het soms wint van de strikte toepassing van de wet.

De ruimte die de Belastingdienst blijkens de ervaringen nodig heeft om binnen enge grenzen rond een strikte toepassing van de belastingwetgeving tot een praktische en effectieve belastingheffing te komen, roept de vraag op of de «dekking» van deze handelwijzen gevonden moet worden in een algemene doelmatigheidsbepaling waarvan de uitvoering door de inspecteur geschiedt en die noodzakelijkerwijs aan stringente voorwaarden gebonden moet worden, of in een codificatie van de zogenoemde doorbraakarresten (Hoge Raad 12 april 1978, BNB 1978/135–137) waarvan de uitvoering op centraal niveau plaatsvindt. In deze arresten oordeelde de Hoge Raad onder meer «dat immers de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet voorziene of althans in de wet niet specifiek geregelde gevallen – bij voorbeeld ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied, dan wel ter tegemoetkoming aan onbillijkheden van overwegende aard – nadere regelen te geven en zij van die bevoegdheid in ruime mate gebruik plegen te maken.» Nu in artikel 63 van de AWR de hardheidsclausule is opgenomen op grond waarvan de minister reeds de bevoegdheid heeft beleidsregels vast te stellen voor de toepassing van de hardheidsclausule (artikel 4:81 van de Awb), zou in aanvulling op artikel 62 van de AWR de bevoegdheid voor de minister kunnen worden vastgelegd om bij beleidsregels nadere regelen te geven ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, alsmede om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied. In een dergelijke beleidsregel zou hetgeen nu in het voorgestelde artikel 64 van de AWR is opgenomen, kunnen worden vastgelegd. De beleidsbesluiten dienen in de Staatscourant bekend te worden gemaakt (artikel 3:42 van de Awb). Ter wille van de duidelijkheid zou gebroken moeten worden met de praktijk om zogenoemde goedkeurende besluiten ook op te nemen in interpretatieve instructies aan de Belastingdienst (de zogenoemde vraag- en antwoordbesluiten).

De Raad adviseert de codificatie van de doorbraakarresten af te wegen tegen een algemene doelmatigheidsbepaling als hiervoor bedoeld.

3. De Raad adviseert om de codificatie van de doorbraakarresten af te wegen tegen een algemene doelmatigheidsbepaling.

Veel van de contralegemafspraken waarbij de nadruk op doelmatigheid lag zijn ontstaan doordat in de praktijk naar een oplossing is gezocht, waarbij weliswaar is afgeweken van de letter van de wet en van de feitelijke werkelijkheid, maar waarbij uiteindelijk een resultaat is bereikt dat vrijwel geheel overeenkomt met het rechtsgevolg dat zou zijn ontstaan bij strikte toepassing van de wet op de feitelijke werkelijkheid. Deze afspraken zien met name op gevallen waarin er tussen de belastingplichtige en de inspecteur geen discussie bestaat over het niveau van de (belasting)schuld, maar in overleg ervoor is gekozen een meer doelmatige weg te bewandelen. Het gaat hierbij veelal om specifieke feitenconstellaties die gebonden zijn aan een individuele

belastingplichtige en waarvoor het niet opportuun is om wetgeving te maken. Zonder nadere regelgeving zijn deze afspraken op zich genomen contra legem. Het uitgangspunt bij de voorbereiding van dit wetsvoorstel is daarom geweest om voor dit soort bijzondere gevallen de inspecteur de rechtsgrondslag te geven om tot een praktische en op maat gesneden oplossing te kunnen komen, waarbij de randvoorwaarden door de wetgever zijn aangegeven. De Belastingdienst behoudt hiermee de flexibiliteit die nodig is om snel en adequaat te kunnen reageren op situaties waarin een onverkorte toepassing van de wet tot een ondoelmatige formalisering van de materiële (belasting-) schuld of bestuurlijke boete zou leiden. De aard van deze problematiek leent zich er niet voor om dit op het niveau van een ministeriële regeling te regelen.

4. In artikel 64, tweede lid, onderdeel b, van de AWR is de instemming van de belastingplichtige als voorwaarde voor toepassing opgenomen. Uitgaande van de randvoorwaarde dat de formalisering van de belastingschuld niet leidt tot een lagere uitkomst van de uit de belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van de belastingwet op te leggen boete, is er op zichzelf geen reden ook de voorwaarde van instemming van de belastingplichtige te stellen. In de toelichting is deze voorwaarde ook niet gemotiveerd. Artikel 64 van de AWR vormt niet de wettelijke vastlegging van het fiscale compromis, maar biedt aan de Belastingdienst de mogelijkheid om administratieve rompslomp te voorkomen zonder dat aan de hoogte van de verschuldigde belasting wordt getornd. De bepaling ontnemt het mogelijkerwijs contra legem karakter aan regelingen voor een effectieve afwikkeling van de aanslagregeling die op zich in strijd zijn met een strikte toepassing van de wettelijke bepalingen. Toepassing van artikel 64 van de AWR dient dan ook mogelijk te zijn zonder dat instemming van de belastingplichtige wordt verkregen. Nog minder ligt het in de rede, zoals in de toelichting op artikel 64 van de AWR wordt gesuggereerd, bij toepassing van die bepaling overeen te komen dat er geen rechtsmiddelen meer zullen worden aangewend, nu algemeen aanvaard is dat het recht om in rechte op te komen tegen besluiten van openbare orde is. De Raad wijst er op dat de gehele AWR is gericht op de definitieve vastlegging van de uit een belastingwet voortvloeiende schuld zonder dat de voorwaarde wordt gesteld dat wordt afgezien van de aanwending van rechtsmiddelen. De Raad adviseert artikel 64, tweede lid, onderdeel b, van de AWR te schrappen en de toelichting aan te passen.

4. De uitvoering van de doelmatigheidsbepaling is, zoals hiervoor onder 3 is opgemerkt, overgelaten aan de inspecteur. Omdat deze bepaling de inspecteur de mogelijkheid geeft om van de voorgeschreven regelgeving af te wijken, is het instemmingvereiste opgenomen als waarborg voor degene aan wie de aanslag wordt opgelegd. Dit geldt temeer nu dit ook een ander kan zijn dan de formele belastingplichtige. Voorts wordt hiermee bewerkstelligd dat de doelmatigheidsbepaling alleen wordt gebruikt voor gevallen waarbij partijen streven naar een definitieve afronding van de belastingschuld en er dus geen verschil van mening bestaat over de hoogte van de (belasting)schuld en eventuele boete. In het verlengde hiervan past het dan ook dat geen rechtsmiddelen meer worden ingezet. Bestaat er wel een verschil van mening dan is het binnen het kader van de transparantie wenselijk dat niet wordt afgeweken van de normale regelgeving. Om die reden achten wij het niet wenselijk om het advies van de Raad op te volgen.

5. Behalve door contra legem handelwijzen van de Belastingdienst kan een strikte wetstoepassing op grond van constante fiscale jurisprudentie ook worden doorkruist door de toepassing van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Nu met betrekking tot de contra legem handelwijzen van de Belastingdienst wetgeving wordt getroffen, is er reden ook de toepassing van algemene beginselen van behoorlijk bestuur zoveel mogelijk te codificeren, gelet op het belang dat de belastingplichtigen daarbij kunnen hebben.

a. De rechtspraak met betrekking tot de toepassing van het vertrouwensbeginsel is inmiddels zozeer uitgekristalliseerd (onder meer Hoge Raad 26 september 1979, BNB 1979/311; Hoge Raad 9 maart 1988, BNB 1988/148; Hoge Raad 13 december 1989, BNB 1990/119), dat codificatie van die rechtspraak kan worden overwogen.

De Raad adviseert het voorstel met de codificatie van de rechtspraak inzake het vertrouwensbeginsel aan te vullen.

b. De toepassing van het gelijkheidsbeginsel ligt minder eenvoudig. De rechtspraak heeft zich in het algemene bestuursrecht en in het belastingrecht niet gelijk ontwikkeld. De Hoge Raad heeft meermalen geoordeeld dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel contra legem kan slagen indien de ongelijke behandeling steunt op een gevoerd beleid of voortkomt uit een oogmerk van begunstiging. Daarnaast dient volgens deze jurisprudentie bij de afweging van het beginsel dat de wet moet worden toegepast, tegen het beginsel dat de administratie gelijke gevallen gelijk moet behandelen, aan laatstgenoemd beginsel ook doorslaggevende betekenis te worden toegekend wanneer in een meerderheid van de met het geval van de betrokken belastingplichtige vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven, met dien verstande dat hierbij niet in aanmerking mogen worden genomen gevallen zoals die waarin een juiste wetstoepassing is achterwege gebleven vanwege het geringe financiële belang of de aanslag niet overeenkomstig de wet is vastgesteld ten gevolge van tik- of schrijffouten of daarmee gelijk te stellen vergissingen (Hoge Raad 17 juni 1992, BNB 1992/295).

Deze zogenoemde meerderheidsarresten leiden in de praktijk tot haast onoverkomelijke bewijsproblemen voor de belastingplichtige, aangezien hij het begin van bewijs moet leveren dat sprake is van een meerderheid van vergelijkbare gevallen waarin betrokkenen gunstiger worden behandeld dan hij zelf. Voor de Belastingdienst betekent daartegenover de geheimhoudingsverplichting in deze gevallen een belangrijke belemmering om volledig opening van zaken te geven. Aangezien een beroep op het gelijkheidsbeginsel een onderzoek vergt naar de omstandigheden van andere individuele belastingplichtigen, lijkt een bijzondere procedure noodzakelijk om dit beroep effectief mogelijk te maken. Een mogelijkheid hiervoor zou erin kunnen bestaan, dat de belastingplichtige omtrent de vraag of hij een beroep op het gelijkheidsbeginsel kan doen, onder overlegging van gegevens die het vermoeden daartoe ondersteunen, een verzoek kan indienen bij de inspecteur zich daarover uit te laten. De inspecteur beslist daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de inspecteur negatief beslist, kunnen in een procedure met betrekking tot deze beschikking aan de belastingrechter stukken worden overgelegd met toepassing van artikel 8:29 van de Awb, zodat de rechter daarvan uitsluitend kennis neemt. Hij kan dan mede op basis van die stukken oordelen of een beroep op het gelijkheidsbeginsel al dan niet faalt. De bestuursrechter heeft inmiddels met soortgelijke procedures inzake de Wet openbaarheid bestuur veel ervaring opgebouwd. Hoewel in het algemeen vermeden moet worden dat belastingheffing plaats vindt op basis van aan de belastingplichtige niet kenbare stukken, zou een dergelijke procedure ten aanzien van het beroep op het gelijkheidsbeginsel een oplossing kunnen bieden voor het anders onoplosbare bewijsprobleem waarmee de belastingplichtige wordt geconfronteerd.

De Raad adviseert het voorstel met een regeling op dit punt aan te vullen.

5a en b. De Raad adviseert om het voorstel van wet aan te vullen met de codificatie van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Met de Raad deel ik de opvatting dat de belastingplichtigen belang kunnen hebben bij de codificatie van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen spelen in de rechtspraak en in de relatie burger overheid een belangrijke rol; een precisering en een betere toegankelijkheid door middel van codificatie kan hierbij gewenst zijn. Echter, de codificatie van het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel vergt een onderzoek en een afweging die buiten dit wetsvoorstel valt. Zo is de codificatie mede afhankelijk van de gedachtevorming over een verdere ontwikkeling van het algemene bestuursrecht. Ik acht het daarom niet wenselijk om het advies van de Raad in het kader van dit meer beperkte wetsvoorstel op te volgen.

Geheimhouding

6. Een duidelijke en transparante wettelijke regeling inzake gegevensverstrekking door de Belastingdienst is noodzakelijk. De voorgestelde regeling inzake de geheimhoudingsplicht kent een tweetal wettelijke uitsluitingen en de mogelijkheid voor de Minister om ontheffing te verlenen van de

geheimhoudingsplicht. Met betrekking tot deze situaties merkt de Raad het volgende op.

a. Het opheffen van de geheimhoudingsplicht ten opzichte van het verstrekken van gegevens aan belastingplichtigen of belastingschuldigen die henzelf betreffen en die mogelijk door henzelf zijn verstrekt, dient, voorzover de verstrekking niet noodzakelijk is voor de heffing en invordering, in de wet geregeld te worden in plaats van bij wege van ontheffing door de Minister. De Raad adviseert artikel 67, tweede lid, van de AWR uit te breiden met een onderdeel inzake de gegevensverstrekking aan belastingplichtigen zelf voorzover het gegevens over henzelf betreft.

b. Ten aanzien van gegevensverstrekking aan bestuursorganen die nog niet in de ministeriële regeling als bedoeld in artikel 67, tweede lid, onderdeel b, van de AWR zijn opgenomen, merkt de Raad op dat het de voorkeur verdient deze ministeriële regeling aan te passen in plaats van verlenen van een ontheffing als bedoeld in artikel 67, derde lid, van de AWR. Ministeriële regelingen zijn immers het instrument voor het vaststellen van voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld (zie aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving). De Raad adviseert de memorie van toelichting op dit punt aan te passen.

c. De in de toelichting op artikel I, onderdeel D, uitgesproken verwachting dat, doordat de voorgestelde ontheffingsbepaling van artikel 67, derde lid, nog slechts een beperkt aantal verstrekkingen betreft, de toepassing van de WOB op informatie over individuele belastingplichtigen wordt uitgesloten, behoeft nadere toelichting.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

6a. De Raad is van mening dat het opheffen van de geheimhoudingsplicht voor gegevens die de belastingplichtigen of de belastingschuldigen zelf betreffen en die mogelijk door henzelf zijn verstrekt, voorzover de verstrekking van die gegevens niet noodzakelijk is voor de heffing en invordering, in de wet geregeld moet worden in plaats van bij wege van ontheffing door de Minister. Uit het arrest van de Hoge Raad van 8 november 1991, NJ 1992, 277, kan worden afgeleid dat de geheimhoudingsplicht ook geldt ten opzichte van de belastingplichtige zelf voor gegevens die hemzelf betreffen. De strekking van de geheimhoudingsplicht brengt mee dat het niet aan elke individuele persoon om wiens gegevens het gaat, moet zijn om te bepalen of de gegevens waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft, bekend mogen worden gemaakt. Gelet op de strekking van de geheimhoudingsplicht, zoals die volgt uit voornoemd arrest van de Hoge Raad, wordt het advies van de Raad niet geheel overgenomen. Het advies van de Raad wordt wel overgenomen waar het betreft gegevensverstrekking aan de belanghebbende zelf voorzover het gegevens betreft die door of namens de belanghebbende aan de Belastingdienst zijn verstrekt; het laten gelden van de geheimhoudingsplicht voor deze gegevens sluit niet aan bij het algemene rechtsgevoel. Voor alle overige gegevens die de belanghebbende zelf betreffen, blijft de geheimhoudingsplicht (met de mogelijkheid van ontheffing) echter gehandhaafd.

6b. Het voorgestelde beperkte ontheffingenstelsel is onder meer bedoeld voor gegevensverstrekkingen die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak, maar waarbij het bestuursorgaan, de desbetreffende publiekrechtelijke taak of het te verstrekken gegeven (nog) niet is opgenomen in de ministeriële regeling als bedoeld in het voorgestelde artikel 67, tweede lid, onderdeel b, AWR, artikel 67, tweede lid, onderdeel b, IW 1990 en artikel 10, tweede lid, onderdeel b, van de Registratiewet 1970. Ik deel de mening van de Raad dat het de voorkeur verdient de ministeriële regeling aan te passen in plaats van het verlenen van een ontheffing. Het streven is dan ook om elke wijziging in gegevensverstrekkingen aan bestuursorganen door middel van periodieke aanpassingen op te nemen in de regeling. Er zijn echter situaties denkbaar dat de gegevensverstrekking op zeer korte termijn moet plaatsvinden. Zeker in geval van massale geautomatiseerde verstrekkingen van gegevens is het uitvoeringstechnisch niet altijd mogelijk te wachten totdat de ministeriële regeling gepubliceerd is. Voor dergelijke situaties blijft het naar mijn oordeel wenselijk dat de Minister ontheffing kan verlenen voor gegevens-

verstrekking. Voorzover de gegevensverstrekking een structureel karakter krijgt, zal het bestuursorgaan, de desbetreffende publiekrechtelijke taak of het te verstrekken gegeven bij de eerstvolgende periodieke aanpassing alsnog opgenomen worden in de ministeriële regeling.

6c. Op advies van de Raad is de toelichting aangevuld.

Anoniementarief en vaststellen identiteit

7. In de artikelen 26b, 28, onderdeel e, en 29, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) wordt het begrip «vreemdeling in de zin van de Vreemdelingenwet 2000» opgenomen. Gelet op het feit dat hieronder ook de inwoner van enige lidstaat van de Europese Unie wordt begrepen, is dit begrip voor de voorgestelde artikelen te ruim omschreven. Een inwoner van de Europese Unie heeft geen verblijfsvergunning nodig en, met (tijdelijke) uitzondering van de inwoners uit de tien laatst toegetreden lidstaten, evenmin een tewerkstellingsvergunning. Daarnaast gelden in dit kader ook voor Turkse onderdanen bijzondere regelingen (artikel 41, tweede lid, van het Protocol bij het Associatie Akkoord met Turkije), alsmede voor inwoners van Zwitserland, Marokko, Algerije en Tunesië. De Raad adviseert de genoemde artikelen op dit punt aan te passen.

7. De opmerkingen van de Raad op dit punt zijn overgenomen. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt om ook op een ander punt een onvolkomenheid in de regeling op te lossen. Gebleken is dat door de regeling ten onrechte ook lokale krachten van onze ambassades in het buitenland onder het anoniementarief zouden gaan vallen. De tekst is op dit punt aangepast.

Fictieve dienstbetrekking

8. Voorgesteld wordt om bij wettelijke fictie het aanvangstijdstip van een dienstbetrekking vast te stellen op zes maanden voor het tijdstip waarop wordt geconstateerd dat een werknemer niet in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige is opgenomen (artikel 30a van de Wet LB 1964).

a. De Raad merkt op dat de in het artikel opgenomen term «ten minste» kan inhouden dat de fictie ook een langere periode kan omvatten. Nu uit de toelichting is af te leiden dat dit niet beoogd is, adviseert de Raad de term te schrappen.

b. De fictie is vatbaar voor tegenbewijs. De formulering «behoudens voorzover blijkt» betekent dat de inhoudingsplichtige de zware bewijslast heeft van het feit dat de dienstbetrekking later dan de fictieve zes maanden voor de constatering is aangevangen. Het leveren van dit bewijs zal, indien de dienstbetrekking feitelijk later is aangevangen, onevenredig zwaar kunnen zijn. In de toelichting is niet gemotiveerd, dat uitgaande van de fictie toch steeds deze zware tegenbewijsregeling gerechtvaardigd is. De Raad adviseert de lichtere vorm van tegenbewijs (aannemelijk maken) te overwegen.

c. In de toelichting op artikel 30a van de Wet LB 1964 wordt geen aandacht besteed aan de verhouding tussen het voorgestelde artikel 30a van de Wet LB 1964 en artikel 27e van de AWR. De in artikel 30a van de Wet LB 1964 neergelegde fictie dient er niet toe te leiden dat artikel 27e van de AWR van toepassing wordt. De Raad adviseert een en ander uitdrukkelijk te bepalen.

d. In de toelichting op artikel 30a van de Wet LB 1964 wordt gesteld dat met betrekking tot de bestuurlijke boete het «normale» regime van toepassing is. De Raad merkt op dat indien er sprake is van het heffen van loonbelasting/premie volksverzekeringen bij wijze van fictie, het opleggen van een boete in strijd kan zijn met artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). Tevens speelt hierbij de vraag op welke wijze bij een heffing die gebaseerd is op een fictieve periode het verschil tussen grove schuld en (voorwaardelijke) opzet bepaald kan worden. Ten slotte constateert de Raad dat bij inwerkingtreding per 1 januari 2006 van

de voorgestelde regeling de boetebepalingen kunnen leiden tot het opleggen van een boete met terugwerkende kracht, hetgeen in strijd is met de nulla poena regel.

De Raad adviseert de regeling ten aanzien van de bestuurlijke boete aan te passen en de toelichting op dit aspect aan te vullen.

8a. Het advies van de Raad op dit punt is overgenomen.

8b. De Raad adviseert bij de toepassing van fictie van artikel 30a de lichtere vorm van tegenbewijs (aannemelijk maken) te overwegen. De inhoudingsplichtige kan indien er geen dienstbetrekking was of indien de dienstbetrekking later is aangevangen dan de fictie van zes maanden tegenbewijs leveren. Daarvoor is de formulering «behoudens voorzover blijkt» gebruikt. De fictiebepaling is ingevoerd om te voorkomen dat indien bij een inhoudingsplichtige een werknemer wordt aangetroffen die niet in de loonadministratie voorkomt, de inhoudingsplichtige op eenvoudige wijze een aanslag kan ontkomen door aan te geven dat de betrokken werknemer de dag ervoor in dienstbetrekking is gekomen. Het kabinet acht het, in het kader van de bestrijding van zwart werk en illegale tewerkstelling, gepast om het bewijsrisico bij wetsfictie verzaamd naar te leggen bij de partij die het gemakkelijkst het bewijs kan leveren. De inhoudingsplichtige is immers bekend met de werkelijke datum van indiensttreding. Dit in tegenstelling tot de inspecteur die veelal slechts de aanwijzing heeft dat de aangetroffen werknemer niet in de loonadministratie voorkomt.

De inhoudingsplichtige kan met alle mogelijke bewijsmiddelen (getuigen, schriftelijke overeenkomsten etc.) overtuigend aantonen dat de dienstbetrekking later is aangevangen. Tegen de beoordeling van de inspecteur in hoeverre de inhoudingsplichtige is geslaagd in zijn bewijs staat op de normale wijze bezwaar en beroep bij de belastingrechter open. Om deze redenen acht het kabinet deze bewijslastverdeling niet onredelijk.

8c. De raad adviseert uitdrukkelijk te bepalen dat de fictie van artikel 30a niet kan leiden toepassing van omkering van de bewijslast als bedoeld in artikel 27e AWR. Zoals ik hiervoor heb aangegeven, is het naar mijn mening gewenst dat de zware tegenbewijsregeling in artikel 30a van de Wet op de loonbelasting 1964 in stand blijft. Voorzover in een beroepsprocedure de rechter van mening is dat artikel 27e AWR van toepassing is, bijvoorbeeld vanwege het feit dat de inhoudingsplichtige niet voldaan heeft aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 AWR (de administratie- en bewaarplicht), heeft dit voor de inhoudingsplichtige geen nadere gevolgen. Immers, de bewijslast ingevolge artikel 27e AWR is gelijk aan de bewijslast die ingevolge artikel 30a van de Wet op de loonbelasting 1964 op de inhoudingsplichtige rust. Voor de mogelijke toepassing van artikel 25, zesde lid, en artikel 27j, derde lid, AWR geldt hetzelfde.

8d. Opzet of grove schuld wordt niet aangenomen op grond van de fictie. Bij het opleggen van een vergrijpboete moet de inspecteur vaststellen of sprake is van grove schuld dan wel van opzet. Hiervoor gelden de gewone bewijsregels. Kan opzet of grove schuld niet worden bewezen, dan kan de inspecteur eventueel een verzuimboete opleggen. De grondslag voor de boete kent hierbij een relatie met de fictieve periode van zes maanden. Terecht merkt de Raad op dat de inwerkingtreding van de voorgestelde bepaling zou kunnen leiden tot het opleggen van een boete met terugwerkende kracht, in die zin dat de boete een relatie kan hebben met een periode die kan zijn gelegen voor de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Daarom is naar aanleiding van het advies van de Raad overgangsrecht voorgesteld waarbij de fictie zowel voor de boete alsook voor de belasting niet werkt voor de periode die is gelegen voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel.

Opstapresolutie

9. Artikel 3a, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet Div.bel. 1965) vestigt bij een aandelenruil een dividendbelastingclaim op de nieuw geëmitteerde aandelen ter grootte van het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte aandelen en het op die aandelen

fiscaal gestorte kapitaal. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 44 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is af te leiden, dat de vestiging van deze dividendbelastingclaim wordt gerechtvaardigd doordat door de sfeerovergang die het gevolg is van de inbreng, de dividendbelastingclaim op de nog niet uitgekeerde winst van de ingebrachte vennootschap(pen) voor de fiscus nagenoeg in alle gevallen verloren gaat. Voorgesteld wordt in het kader van de codificatie van de (nadien gewijzigde) resolutie van 17 augustus 1989, DB89-4235 (de opstapresolutie) de vestiging van de dividendbelastingclaim bij aandelenruil achterwege te laten, indien bij de aandelenruil buitenlandse aandelen worden ingebracht als storting op de nieuw geëmitteerde aandelen van een Nederlandse vennootschap, tenzij sprake is van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Ten aanzien van de reden voor het achterwege laten van de vestiging van de dividendbelastingclaim is na de invoering op grond van een amendement-Vreugdenhil (Kamerstukken II 1988/89, 20 595, nr. 48) van het met artikel 3a, eerste lid, van de Wet Div.bel. 1965 overeenkomende artikel 3, tweede lid, van de Wet Div.bel. 1965 (oud) bij de behandeling in de Eerste Kamer der Staten-Generaal het volgende gesteld:

«Ingevolge het genoemde artikel 44 kan als fiscaal gestort kapitaal op geëmitteerde aandelen onder meer gelden het kapitaal dat in het verleden werd gestort op aandelen in een buiten Nederland gevestigde vennootschap. De waarde in het economische verkeer van de aandelen in zo'n buitenlandse vennootschap kan evenwel ten tijde van de emissie door de Nederlandse vennootschap als gevolg van behaalde winsten meer bedragen dan het op die aandelen gestorte kapitaal. In die situaties zou derhalve een dividendbelastingclaim ontstaan op voor het moment van inbreng en buiten het bereik van de Nederlandse fiscus al tot stand gekomen waarden.

Teneinde in dergelijke situaties dit ongewenste gevolg te voorkomen zal een «opstapmethode» worden toegepast. Deze methode houdt in dat in de gevallen waarin aandelen in een in het buitenland gevestigde vennootschap als storting op aandelen worden ingebracht in een in Nederland gevestigde vennootschap de waarde in het economische verkeer daarvan onder nader te stellen voorwaarden voor de toepassing van artikel 3 van de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt aangemerkt als fiscaal gestort kapitaal. Om te bepalen of een uitkering door de Nederlandse vennootschap betrekking heeft op vóór het moment van inbreng van de aandelen tot stand gekomen waarden in de buitenlandse vennootschap zal een lifostelsel worden gehanteerd. Dit betekent dat bij aanwezigheid van winsten behaald na de aandeleninbreng uitkeringen door die buitenlandse vennootschap aan de Nederlandse vennootschap geacht worden allereerst die winsten te betreffen. Een dooruitdeling door de Nederlandse vennootschap in welke vorm dan ook van de na de aandelenfusie behaalde winst is altijd onderworpen aan de heffing van de dividendbelasting. Voor zover meer dan de door de buitenlandse vennootschap na de aandelenfusie behaalde winst door de Nederlandse vennootschap wordt uitgekeerd, kan dat meerdere ook fiscaalrechtelijk worden aangemerkt als een terugbetaling van gestort kapitaal, op te vatten ingevolge de opstapmethode (derhalve in situaties van gedeeltelijke teruggaaf van gestort kapitaal, van inkoop van eigen aandelen en van liquidatie)» (Kamerstukken I 1988/89, 20 595, 131c).

De Raad merkt op, dat de opmerking, dat het ontstaan van een dividendbelastingclaim op vóór het moment van inbreng en buiten het bereik van de Nederlandse fiscus tot stand gekomen waarden ongewenst is, niet in overeenstemming is met de in het kader van de rechtsgrond van de dividendbelasting meermalen herhaalde stelling dat Nederland op grond van de internationaal geldende opvattingen een zeker recht toekomt op een zelfstandige bronheffing terzake van (vooral portfolio-) dividenden ongeacht waar (en wanneer) de uitgekeerde winst primair is ontstaan (Kamerstukken II 1998/99, 26 728, nr. 3, blz. 9). Tevens merkt de Raad op dat een dividendbelastingclaim op ingehouden winsten van een buitenlandse vennootschap wel wordt gevestigd in andere gevallen van verkrijging van de aandelen dan inbreng op nieuw geëmitteerde aandelen. Dit in aanmerking nemend is de Raad van oordeel dat de redengeving niet toereikend is om het voorstel te dragen.

Daarbij komt dat de opstapresolutie slechts een zeer beperkte betekenis heeft en alleen bij «bewezen» doorstroming van ten tijde van de inbreng bestaande winstreserves in geval van terugbetaling van kapitaal na statutenwijziging, inkoop van eigen aandelen en liquidatie tot het achterwege laten van de dividendbelastinginhouding kan leiden. Het voorstel laat nu de directe band met de ten tijde van de inbreng bestaande winstreserves van de buitenlandse vennootschap varen; bij inbreng van aandelen van een buitenlandse vennootschap wordt zonder nadere voorwaarden afgezien van het vestigen van een dividendbelastingclaim op de nieuw geëmitteerde aandelen. Deze verruiming maakt het verschil ten nadele van de inbreng van aandelen van een Nederlandse vennootschap groter. Voor het antwoord op de vraag of hiermee de grens van een niet meer te rechtvaardigen verschil wordt overschreden, dient de vestiging van een dividendbelastingclaim op de nieuw geëmitteerde aandelen bij inbreng van andere aandelen voor alle gevallen opnieuw te worden bezien. Aangezien de dividendbelastingheffing alleen in de buitenlandse verhouding betekenis heeft, behoeft met betrekking tot het object van heffing daarbij niet gemillimeterd te worden. Niet aannemelijk is dat aandelenruilen die tussen binnenlandse vennootschappen op grond van zakelijke overwegingen worden uitgevoerd, tot een zodanig dividendbelastingclaimverlies in de buitenlandse verhouding zullen leiden dat daarom vastgehouden moet worden aan het vestigen van een dividendbelastingclaim op de nieuw geëmitteerde aandelen. Onder deze omstandigheden zou de vestiging van een dividendbelastingclaim bij inbreng van aandelen, zowel van binnenlandse vennootschappen als van buitenlandse vennootschappen, beperkt kunnen worden tot de gevallen die gericht zijn op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De bepaling wordt daarmee een «echte» anti-misbruikbepaling die aandelenruilen op zakelijke overwegingen niet raakt. De Raad adviseert de toevoeging aan artikel 3a, eerste lid, van de Wet Div.bel. 1965 niet te beperken tot vennootschappen die niet in Nederland zijn gevestigd.

9. Met betrekking tot de voorgestelde wijziging van artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965 merkt de Raad op dat Nederland in het kader van de rechtsgrond van de dividendbelasting meermalen de stelling heeft ingenomen dat Nederland op grond van internationaal geldende opvattingen een zeker recht toekomt op zelfstandige bronheffing. De thans voorgestelde wijziging van artikel 3a is volgens de Raad hiermee niet in overeenstemming. In dit verband wordt opgemerkt dat de voorgestelde wijziging moet worden gezien in het licht van doel en strekking van de specifieke regeling van artikel 3a, waarbij claimverlies als gevolg van sfeerovergang (van belaste winstuitkering naar onbelaste terugbetaling van kapitaal) wordt tegengegaan. Artikel 3a is dus een bijzondere anticlaimverliesbepaling die inbreuk maakt op wat in beginsel als gestort kapitaal wordt beschouwd. Claimverlies dreigt doorgaans niet in de situatie waarbij aandelen van een in het buitenland gevestigde vennootschap worden gestort op aandelen van een in Nederland gevestigde vennootschap. Strikte toepassing van artikel 3a zou in die situatie niet leiden tot behoud van een claim maar tot het vestigen van een extra claim op vóór het moment van inbreng, en buiten het bereik van de Nederlandse fiscus opgekomen waarden. Na een internationale aandelenruil zou strikte toepassing van artikel 3a dan dus in beginsel kunnen leiden tot het ontstaan van een dubbele bronbelastingclaim: één in het land van vestiging en één in Nederland.

De opstapresolutie biedt onder specifieke voorwaarden een tegemoetkoming op de werking van artikel 3a als buitenlandse aandelen gestort worden op aandelen van een in Nederland gevestigde vennootschap. De in de resolutie gestelde voorwaarden (lifo, dooruitdeling van voorfusiewinst) dienen ter voorkoming van het uitstellen van de Nederlandse claim. Dat is bijvoorbeeld het geval als regulier belaste uitkeringen worden vervangen door een onbelaste terugbetaling van fusieagio. De gestelde voorwaarden bleken in de praktijk echter veel vragen op te roepen en tot complicaties te leiden. Bij besluit van 30 juni 2005, nr. DGB2005/3722M, is de reikwijdte van de oorspronkelijke opstapresolutie van 17 augustus 1989, nr. DB89/4235, die is vervangen door die van 29 november 2000, nr. CPP 2000/2149M, en van 9 oktober 2003, nr. CPP 2003/2165M¹, enigszins uitgebreid doordat de specifieke voorwaarden zijn vervangen door een algemene voorwaarde. Het wetsvoorstel beoogt de

¹ Zowel besluit CPP 2000/2149M als besluit CPP 2003/2165M zijn bij het besluit van 30 juni 2005 ingetrokken.

inhoud van het beleidsbesluit van 30 juni 2005 te codificeren. Slechts als bij storting van buitenlandse aandelen op aandelen van een in Nederland gevestigde vennootschap de aandelenruil in overwegende mate gericht is op het ontgaan of uitstellen van (de Nederlandse) heffing, zal de eerste volzin van artikel 3a ook na storting van buitenlandse aandelen worden toegepast.

Een uitbreiding zoals de Raad voorstelt, in die zin dat artikel 3a, eerste volzin, ook in binnenlandse situaties slechts toepassing zal vinden indien de aandelenfusie gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, gaat aanzienlijk verder en betekent dat een belastingclaim die rust op in Nederland opgekomen winstreserves in beginsel wordt losgelaten. Zoals hiervoor is aangegeven, gaat het bij een aandelenruil in Nederlandse verhoudingen niet zozeer om het vestigen van een dividendbelastingclaim, maar om behoud van een claim die zonder nadere regeling verloren zou gaan. Artikel 3a is derhalve geen antimisbruikbepaling maar een anticlaimverliesbepaling. In het voorstel van de Raad gaat na een binnenlandse aandelenfusie op zakelijke overwegingen de Nederlandse claim op Nederlandse winstreserves teniet.

Verder overweegt de Raad dat de dividendbelastingheffing alleen in de buitenlandse verhouding betekenis heeft.

Zoals hiervoor reeds uiteen is gezet, gaat het bij de toepassing van artikel 3a niet om het vestigen van een claim maar is de bepaling gericht op behoud van een claim op in Nederland opgekomen winstreserves, die anders verloren zou gaan. Anders dan de Raad meent gaat het hier niet alleen om buitenlandse verhoudingen. Omdat het al dan niet zakelijke karakter van de aandelenruil hierbij geen rol speelt ligt een algemene antimisbruikbepaling niet voor de hand.

Ten slotte wordt opgemerkt dat, hoewel het aantal belastingplichtigen dat profijt heeft van de door de Raad voorgestelde uitbreiding wellicht beperkt is, het in voorkomende gevallen wel om substantiële bedragen kan gaan. Indien artikel 3a wordt aangepast op de wijze die de Raad voorstaat, laat Nederland een reguliere belastingclaim verloren gaan. Dat is niet de bedoeling.

Aantasting beslagvrije voet

10. De voorgestelde wijziging van artikel 19, eerste lid, van de Invorderingswet 1990, beoogt een aantasting van de beslagvrije voet met 10% mogelijk te maken. Deze inbreuk op het beslagverbod is volgens de toelichting gericht op de notoire wanbetaler. De regeling is echter niet op deze notoire wanbetaler toegesneden, zodat ook niet-notoire wanbetalers door de aantasting van de beslagvrije voet zullen worden getroffen. De beslagvrije voet, die zijn regeling vindt in de artikelen 475b en volgende van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, garandeert een bestaansminimum door het buiten het beslag blijven van 90% van de bijstandsnorm. De Raad acht het aantasten van het bestaansminimum door de beslagvrije voet voor alle vorderingen van de Belastingdienst en – door de doorwerking van de voorgestelde regeling naar de Gemeente-, Provincie- en Waterschapswet – belastingvorderingen van gemeenten, provinciën en waterschappen met 10% te verminderen, in strijd met de aan de beslagvrije voet ten grondslag liggende beginselen. De Raad merkt daarnaast op dat een incidentele aanpassing van het stelsel van voorrechten en verhaalsmogelijkheden voor de fiscus moet worden vermeden zonder een afweging van het stelsel als zodanig tegenover de rechten van andere schuldeisers. De Raad adviseert de aanvulling van artikel 19, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 te heroverwegen.

10. De Raad merkt op dat de voorgestelde wijziging van artikel 19, eerste lid, van de Invorderingswet 1990, die beoogt een aantasting van de beslagvrije voet met ten hoogste tien procent mogelijk te maken, niet is toegesneden op de notoire wanbetaler en strijdig is met de aan de beslagvrije voet ten grondslag liggende beginselen.

De voorgestelde tweede volzin van artikel 19, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 maakt het mogelijk dat de ontvanger de beslagvrije voet (of een andere wettelijke beslagbeperking) aantast voor ten hoogste een tiende gedeelte van het bedrag waarvoor een beslagverbod of beslagbeperking geldt. Zoals in de memorie van toelichting is opgemerkt, is deze regeling bedoeld

voor de groep van notoire wanbetalers waarbij de inzet van de reguliere (dwang)invorderingsmaatregelen niet heeft geleid tot voldoening van de belastingschuld.

Bij de vormgeving van onderhavige regeling is er echter voor gekozen om daarin geen omschrijving van het begrip «notoire wanbetaler» op te nemen omdat het wettelijk definiëren van dit begrip niet past bij de veelkleurigheid van deze groep. Met betrekking tot de belastingschuldigen die tot deze groep behoren, is in de memorie van toelichting opgemerkt dat zij niet in aanmerking komen voor (gedeeltelijke) kwijtschelding van belasting. Voorts hebben deze belastingschuldigen veelal verschillende aan hen opgelegde belastingaanslagen niet voldaan (en zullen deze ook niet vrijwillig voldoen) en treden zij doorgaans niet in overleg met de ontvanger om tot een betalingsregeling te komen of komen – zonder dat daarvoor geldige redenen zijn aan te voeren – een eenmaal overeengekomen betalingsregeling niet na.

De Belastingdienst zal in het massale invorderingsproces geen gebruik maken van de in de tweede volzin van artikel 19, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 neergelegde bevoegdheid. In de Leidraad Invordering 1990 zal worden opgenomen dat de ontvanger alleen in het individuele invorderingsproces (het zogenoemde ITO-proces) gebruik kan maken van de bevoegdheid om inbreuk te maken op de beslagvrije voet. Daartoe zal de ontvanger bovendien een separate vordering moeten doen.

In de huidige situatie stuiten fiscale vorderingen, die op grond van artikel 21, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 bevoorrecht zijn, af op de wettelijke beslagbeperkingen of -verboden. Hetzelfde geldt voor de bevoorrechte of concurrente vorderingen van andere schuldeisers dan de fiscus. De voorgestelde regeling voorziet erin dat de ontvanger – na een daartoe strekkende separate vordering – inbreuk kan maken op de beslagvrije voet van de belastingschuldige. Door deze regeling worden de verhaalsmogelijkheden van andere schuldeisers dan de fiscus niet aangetast.

Bijzondere fondsen

11. Voorgesteld wordt de aanwijzing van de groene beleggingen, de sociaal-ethische beleggingen, de indirecte beleggingen in durfkapitaal en de culturele beleggingen niet meer alleen bij ministeriële regeling te laten plaats vinden, maar de aanwijzing ook krachtens ministeriële regeling mogelijk te maken. Subdelegatie in een ministeriële regeling is echter – zo al mogelijk – niet gewenst. De ministeriële regeling dient de «laagste» vorm van algemene regeling te blijven.

De Raad adviseert het voorstel op dit punt aan te passen.

11. Het standpunt van de Raad dat het onwenselijk is, de aanwijzing van groene beleggingen, sociaal-ethische beleggingen, culturele beleggingen en beleggingen in indirect durfkapitaal krachtens ministeriële regeling mogelijk te maken, deel ik. Met de voorgestelde wijziging in het eerste lid, van de artikelen 5.14, 5.15, 5.18 en 5.18a van de Wet IB 2001 is dit ook niet beoogd. Beoogd is om aan te geven dat de desbetreffende financiële instelling een verzoek om aangewezen te worden als groenfonds, sociaal-ethisch fonds, cultureel fonds of indirect durfkapitaalfonds bij de inspecteur kunnen doen, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist. De wijze waarop het verzoek moet worden gedaan en de voorwaarden waaraan dit verzoek moet voldoen, worden opgenomen in een ministeriële regeling. Om deze onduidelijkheid weg te nemen, is het eerste lid van de hiervoor genoemde artikelen gewijzigd.

12. De regeling voor de in de artikelen 5.14, 5.15, 5.18 en 5.18a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) genoemde instellingen en participatiemaatschappijen wordt uitgebreid met een aanlooperperiode en een ingroei-periode waarin nog niet aan alle voorwaarden wordt voldaan.

Gedurende de aanlooperperiode is geen lumpsumheffing verschuldigd. Indien wordt gekozen voor de ingroeiperiode in plaats van de aanlooperperiode is de lumpsum-heffing gedurende de gehele periode van twee jaar verschuldigd.

De Raad adviseert toe te lichten waarom bij de keuze voor de ingroeiperiode ook over de eerste drie maanden de lumpsumheffing, die over die eerste maanden het hoogst zal zijn, verschuldigd wordt.

12. De Raad vraagt om nader toe te lichten waarom – in tegenstelling tot de aanlooperperiode – de lumpsumheffing ook over de eerste drie maanden is verschuldigd indien wordt gekozen voor de ingroeiperiode. De aanlooperperiode (de eerste drie maanden) is geïntroduceerd als coulance-termijn. Dit is gebaseerd op de gedachte dat een fonds deze periode redelijkerwijs nodig heeft om te voldoen aan de hoofdzakelijkheidseis. Het is voor een fonds – ondanks de intentie daartoe – in veel gevallen echter niet mogelijk om in deze opstartperiode aan de hoofdzakelijkheidseis te voldoen omdat tussen het aantrekken van het vermogen van particulieren en het investeren van de verkregen gelden sprake kan zijn van enig tijdsverloop. Indien een fonds echter verzoekt om deze termijn te vervangen door een ingroeiperiode van twee jaar, is het aanstonds duidelijk dat gedurende langere tijd niet zal worden voldaan aan de hoofdzakelijkheidseis. De aanwijzing vindt echter al wel plaats. In die situaties is voor een meer coulante opstelling gedurende de eerste drie maanden geen reden.

13. De lumpsumheffing is, evenals de heffing die verschuldigd wordt bij het niet meer aan de voorwaarden voldoen door de instellingen of de participatiemaatschappijen (artikel 23b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)), een verhoging van de vennootschapsbelasting. In de toelichting is geen reden opgenomen waarom de lumpsumheffing niet in de Wet Vpb 1969 kan worden opgenomen, maar moet worden geregeld in de Wet IB 2001.

Evenmin is toegelicht welke regelingen nog bij ministeriële regeling ter uitwerking van de lumpsumheffing zouden moeten worden getroffen; de lumpsumheffing dient naar object en tarief volledig in de wet te worden opgenomen.

De Raad adviseert op wetssystematische gronden de lumpsumheffing volledig in de Wet Vpb 1969 op te nemen.

13. De Raad constateert dat in de toelichting geen reden is opgenomen waarom de lumpsumheffing niet in de Wet Vpb 1969 kan worden opgenomen, maar wordt geregeld in de Wet IB 2001. De overweging de bepaling in de Wet IB 2001 op te nemen, was dat de lumpsumheffing dient ter compensatie van het feit dat aan de particuliere beleggers een fiscale faciliteit wordt verleend waar zij in beginsel geen recht op hebben. De financiële instelling waarin zij beleggen voldoet immers niet aan de voor de vrijstelling gestelde voorwaarden. Zoals aangegeven in de toelichting is destijds om doelmatigheidsredenen gekozen voor een (vervangende) heffing bij de fondsen. Het ontmoet van mijn kant geen bezwaar de bepaling inzake de vervangende heffing thans in de Wet Vpb 1969 op te nemen. Het advies van de Raad de lumpsumheffing op wetssystematische gronden in de Wet Vpb 1969 op te nemen, heb ik derhalve overgenomen. Artikel 5.14, vijfde lid, artikel 5.15, vijfde lid, artikel 5.18, vijfde lid, en artikel 5.18a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 alsmede artikel 23, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 zijn dan ook op dit punt aangepast.

De Raad merkt verder nog op dat niet is toegelicht welke elementen van de lumpsumheffing in een ministeriële regeling worden uitgewerkt. De lumpsumheffing dient naar object en tarief volledig in de wet te worden opgenomen, zo constateert de Raad. Ik deel deze mening van de Raad. Nu de lumpsumheffing in artikel 23b van de Wet Vpb 1969 komt te staan is een nadere uitwerking in een ministeriële regeling niet nodig. De grondslag en het tarief van de lumpsumheffing blijken volledig uit de wettekst. In de toelichting op artikel 23b van de Wet op de vennootschapsbelasting is nog vermeld dat door de factor 100/70 rekening wordt gehouden met de vrije marge van 30% die aan de fondsen is toegekend.

14. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

14. De redactionele kanttekeningen zijn op één kanttekening na overgenomen. Niet overgenomen is de aanbeveling om in artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 «en opgenomen» te vervangen door «en de werknemer niet is opgenomen». Het gaat hier namelijk niet om het opnemen van de werknemer maar om het opnemen van de identiteit van de werknemer in de

loonadministratie overeenkomstig artikel 28, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen aan te passen. De aanpassing bewerkstelligt dat met geheel of gedeeltelijk niet betaald zijn van belasting wordt gelijkgesteld het geval waarin, naar aanleiding van een ingevolge de belastingwet gedaan verzoek, ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling vermindering van inhouding van belasting dan wel teruggaaf van belasting is verleend. De huidige wetgeving laat in dergelijke gevallen alleen toe dat bij opzet of grove schuld een boete kan worden opgelegd. De aanpassing van artikel 67c AWR maakt het voortaan mogelijk om in degelijke gevallen ook bij verzuimen een boete op te leggen.

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt de goedkeuring te codificeren dat ondernemers die meelopen in een schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, de kwijtscheldingswinstbepaling kunnen toepassen indien op grond van artikel 358 van de Faillissementswet vorderingen voor de schuldeisers niet langer afdwingbaar zijn, ook als geen sprake is van daadwerkelijke kwijtschelding.

Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt een aantal technische verbeteringen in het wetsvoorstel aan te brengen.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge u verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.05.0346/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In artikel II, onderdeel C, «ter inzage te verstrekken» vervangen door: aan de inhoudingsplichtige ter inzage te verstrekken
- In artikel V «of voor de heffing of de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990» laten vervallen.
- Artikel VI, onderdeel B, verwijst voor het begrip «lichaam» naar de gegeven definitie in artikel 36, eerste lid, van de Invorderingswet 1990. In artikel 36, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 betreft het lichaam de belasting-schuldige. In het voorgestelde artikel 36b, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 betreft het lichaam de aansprakelijk gestelde. Ter voorkoming van verwarring het begrip lichaam in artikel 36b, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 zelfstandig definiëren.
- In het in artikel II, onderdeel A, voorgestelde artikel 26b, onderdelen b en c, «en opgenomen» vervangen door: en de werknemer niet is opgenomen.
- De onderdelen b en c van het in artikel II, onderdeel A, voorgestelde artikel 26b herformuleren, zodat zij niet aanvangen met tekst tussen gedachte-streepjes.
- Uit de memorie van toelichting blijkt niet of en zo ja, wanneer een belastingschuldige in geval van een kentekenblokkade de signalering kwijtraakt. De memorie van toelichting op dit punt aanvullen.