

Vergaderjaar 1995–1996

24 868

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enkele andere fiscale wetten in verband met de openstelling van bezwaar en beroep tegen een aantal fiscale beschikkingen

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Dit wetsvoorstel beoogt de rechtsbescherming van de belastingplichtige te verbeteren door een aantal beslissingen in het belastingrecht waartegen nu nog geen bezwaar en beroep kan worden ingesteld, voor bezwaar en beroep vatbaar te maken.

In het verleden is er regelmatig vanuit de politiek en de literatuur voor gepleit de mogelijkheid van bezwaar en beroep uit te breiden. Daarnaast nopen de ontwikkelingen op het gebied van de Algemene wet bestuursrecht in verhouding tot het belastingrecht en de herziening van het fiscale procesrecht tot aanpassingen van onder andere de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

Mede in verband daarmee heb ik in 1994 de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (hierna: de Werkgroep rechtsbescherming) ingesteld. Deze Werkgroep heeft over deze materie adviezen uitgebracht. Deze zijn als bijlage bij deze memorie opgenomen.

Het betreft ten eerste beschikkingen met een voorlopig karakter, te weten de voorlopige aanslag en de voorlopige verrekening bij achterwaartse verliesverrekening. Ten tweede betreft het een aantal specifieke beslissingen in de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting. Ten derde wordt voor de achterwaartse verliesverrekening geregeld binnen welke termijn de beschikking daartoe moet worden genomen. Ten vierde wordt het recht van bezwaar en beroep voor inhoudingsplichtigen ingevoerd.

Dit wetsvoorstel dient te worden gezien in samenhang met het voorstel van wet houdende aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten (herziening van het fiscale procesrecht). In dat wetsvoorstel is onder meer opgenomen de invoering van de mogelijkheid voor de belastingrechter tot het treffen van een voorlopige voorziening indien spoedeisende redenen dat vereisen. De beoogde inwerkingtreding is voor beide voorstellen 1 januari 1997.

Alvorens de verschillende artikelen toe te lichten, wordt hierna ingegaan op achtereenvolgens het openstellen van bezwaar en beroep tegen beschikkingen met een voorlopig karakter (paragraaf I.2), bezwaar en beroep tegen bepaalde beslissingen in de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting (paragraaf I.3), het recht van bezwaar en beroep voor inhoudingsplichtigen (paragraaf I.4) en tot slot de budgettaire en personele gevolgen (paragraaf I.5).

I.2. Beschikkingen met een voorlopig karakter

Momenteel is op grond van artikel 23 en artikel 26 AWR bezwaar en beroep mogelijk tegen een definitieve aanslag of een definitieve verrekening. Tegen een voorlopige aanslag of een voorlopige verrekening staat geen administratieve rechtsgang open. Een belastingplichtige kan wel een verzoek tot vaststelling of vermindering van een voorlopige aanslag of een voorlopige verrekening indienen bij de inspecteur, maar tegen een (gedeeltelijk) afwijzing is geen bezwaar en beroep mogelijk.

Door openstellen van de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een voorlopige aanslag of voorlopige verrekening kan belanghebbende voortaan de inspecteur verzoeken zijn eerdere besluit te heroverwegen en kan hij ook het oordeel van de belastingrechter vragen als de inspecteur hem vervolgens niet tegemoet komt. In spoedeisende gevallen ontstaat per 1 januari 1997 in het kader van de herziening van het fiscale procesrecht tevens de mogelijkheid een voorlopige voorziening te vragen.

Een uitspraak op bezwaar of beroep inzake een voorlopige aanslag of een voorlopige verrekening zal in beginsel geen binding met betrekking tot de definitieve aanslag respectievelijk de definitieve verrekening met zich brengen. De beslissing betreft immers alleen de vraag tot welk bedrag deze aanslag of verrekening vermoedelijk zal worden vastgesteld. Een en ander zal ter voorkoming van misverstanden uitdrukkelijk worden vermeld bij de voorlopige aanslag of voorlopige verrekening. Bezwaarschriften tegen een voorlopige aanslag zullen, overeenkomstig de huidige praktijk met betrekking tot de behandeling van verzoeken om vermindering van voorlopige aanslagen, door de inspecteur doorgaans – in het belang van de belastingplichtige – snel en zonder uitgebreid en diepgaand feitenonderzoek worden behandeld. Veelal kan worden volstaan met een marginale toetsing van het bezwaar. Aan de uitspraak in bezwaar of beroep op een voorlopige aanslag of een voorlopige verrekening kan daarom op zichzelf geen te honoreren vertrouwen worden ontleend met betrekking tot de definitieve aanslag of de definitieve vermindering. Dit wordt slechts anders indien de – voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen – omstandigheden bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat de vaststelling of vermindering berust op een bewuste definitieve standpuntbepaling. Hiervan zal in de regel geen sprake zijn.

I.3. Enkele beslissingen in de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting

Voorgesteld wordt om de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te laten beslissen met betrekking tot een aantal beslissingen in de inkomsten-, vennootschaps- en dividendbelasting. Het gaat om de geruisloze overgang van een onderneming in een vennootschap, de fiscale voeging voor de heffing van de vennootschapsbelasting, de omzetting van bepaalde rechtspersonen en de vaststelling van het gestorte kapitaal voor de dividendbelasting.

Bij de geruisloze overgang, de fiscale voeging en de omzetting van bepaalde rechtspersonen gaat het om beslissingen die een zelfstandig karakter bezitten. Daarbij is voor de belastingplichtige van belang dat in

een vroeg stadium duidelijkheid bestaat over de fiscale gevolgen van de desbetreffende handeling. Daartoe wordt bepaald dat de inspecteur op het verzoek beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Bij de beschikking kunnen voorwaarden worden gesteld. Volgens het voorliggende wetsvoorstel kan een belastingplichtige daardoor ook bezwaar en beroep aantekenen tegen die in de beschikking opgenomen voorwaarden.

De rechtszekerheid brengt echter met zich mee dat, als de beschikking onherroepelijk vast komt te staan, daarmee rechtens de juistheid van de beschikking en de daarin opgenomen voorwaarden vaststaat. In een later stadium kunnen de elementen van een aanslag die zijn terug te voeren op een in het verleden gegeven beschikking of gedane uitspraak dan ook – in het belang van de rechtszekerheid voor zowel de belastingplichtige als voor de inspecteur – in een procedure niet meer (opnieuw) aan de orde worden gesteld.

Mutaties in het gestorte kapitaal kunnen vele jaren later fiscale gevolgen hebben. Het is na verloop van jaren echter niet altijd eenvoudig de omvang van het gestorte kapitaal vast te stellen. Vandaar dat het voor de vennootschap van belang kan zijn dat de omvang van het gestorte kapitaal komt vast te staan binnen afzienbare termijn na de daarvoor relevante rechtshandelingen. Voor de IB-belastingplichtige voorziet artikel 20i IB in het wetsvoorstel tot wijziging van enige belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting) (kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 1–3) reeds in een overeenkomstige regeling voor wat betreft de verkrijgingsprijs.

I.4. Recht van bezwaar voor inhoudingsplichtigen

Een inhoudingsplichtige kan thans geen bezwaar en beroep aantekenen tegen de afdracht van belasting op aangifte. Alleen degene van wie de belasting is ingehouden heeft nu dit recht. Dit is te verklaren uit de omstandigheid dat de ingehouden belasting in de eerste plaats ten laste hoort te komen van degene van wie de belasting is ingehouden. Vanuit die optiek heeft de inhoudingsplichtige geen eigen belang bij de ingehouden en afgedragen belasting. Toch doen zich steeds vaker situaties voor waarbij een inhoudingsplichtige belang heeft bij het recht van bezwaar en beroep tegen de afdracht van belasting. Het meest sprekend doet zich dit voor bij afdrachtsverminderingen van loonbelasting, waarbij de werkgever een gedeelte van de ingehouden belasting niet hoeft af te dragen.

Ook in andere gevallen kan de inhoudingsplichtige belang hebben bij de inhouding van belasting. Zo wordt, indien te weinig belasting is afgedragen, een naheffingsaanslag ter zake van de te weinig geheven belasting meestal opgelegd aan de werkgever. Deze heeft daardoor een eigen belang bij een juiste afdracht.

Nu ziet een inhoudingsplichtige bij een verschil van mening met de inspecteur zich veelal genoodzaakt de belasting die volgens de inspecteur verschuldigd is, niet of niet volledig af te dragen, waarna de inspecteur aan de inhoudingsplichtige een naheffingsaanslag zal opleggen, waartegen wel bezwaar en beroep openstaat. Naar mijn mening verdient het aanbeveling om de rechtsbescherming op dit punt te verbeteren.

Vandaar dat wordt voorgesteld het recht van bezwaar en beroep voor de inhoudingsplichtige integraal open te stellen bij de heffing van loonbelasting en tevens bij de heffing van andere afdrachtsbelastingen.

I.5. Budgettaire en personele consequenties

Bij uitbreiding van bezwaar en beroep zullen met name de beschikkingen ter zake van het gestorte kapitaal, de voorlopige aanslagen en de voorlopige verliesverrekeningen uitvoeringskosten met zich brengen. Deze kosten worden structureel geraamd op f 5 mln. De incidentele uitvoeringskosten voor 1996 (automatisering en voorlichting) worden geraamd op f 3 mln.

De kosten voor het Ministerie van Justitie minus extra griffierechten bedragen f 0,4 mln per jaar en betreffen een beperkte uitbreiding van de formatie van de gerechtshoven met ingang van 1997.

Het voorstel heeft naar verwachting geen herkenbare effecten op de belastingopbrengst.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

ARTIKEL I (Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Bij de navolgende wijzigingen is uitgegaan van de tekst van de AWR, zoals deze thans luidt. De samenloop met nog lopende wetsvoorstellen zal in een later stadium worden verwerkt.

Onderdeel A

Voorgesteld wordt artikel 23 AWR zodanig te wijzigen dat de voorlopige aanslag voor bezwaar vatbaar wordt. Dit wordt bereikt door het begrip aanslag telkens te vervangen door het begrip belastingaanslag. Deze laatste term omvat de voorlopige aanslag, de aanslag, de uitnodiging tot betaling, de navorderingsaanslag alsmede de naheffingsaanslag.

Onderdeel B

Met de voorgestelde wijziging wordt voor de inhoudingsplichtige bezwaar opengesteld tegen de afdracht op aangifte. Daarbij geldt uiteraard dat de inhoudingsplichtige alleen in bezwaar kan komen indien hij daadwerkelijk belang heeft bij de afdracht.

Onderdeel C

Door het openen van de mogelijkheid voor de inhoudingsplichtige om in bezwaar en beroep te komen, wordt artikel 30 AWR gewijzigd in die zin dat indien de uitspraak of het arrest strekt tot een teruggaaf, deze teruggaaf wordt verleend aan degene die bezwaar heeft gemaakt.

In uitzonderlijke gevallen kan het voorkomen dat zowel de inhoudingsplichtige als degene van wie de belasting is ingehouden bezwaar of beroep hebben ingesteld tegen dezelfde ingehouden en afgedragen belasting. Indien de uitspraken op dezelfde bestanddelen betrekking hebben en beide tot een teruggaaf zouden leiden, valt niet eenduidig uit te maken aan wie de teruggaaf dient toe te komen. Het een en ander zal vooral sterk afhangen van het bestaan en de aard van de civielrechtelijke verhouding tussen inhoudingsplichtige en degene van wie is ingehouden. Het is niet wenselijk dat dergelijke discussies in een belastingprocedure aan de orde komen. Het gaat daarbij immers slechts om de hoogte van de verschuldigde belasting, niet om de verdeling van lasten. Om hiervoor een werkbare oplossing te vinden is ervoor gekozen de teruggaaf in dat geval te verlenen aan degene op wie de belasting – fiscaal gezien – drukt, te weten degene van wie is ingehouden.

Onderdeel D

In aansluiting op de vergoeding van heffingsrente bij een teruggaaf loonbelasting aan degene van wie wordt ingehouden, wordt – gezien de mogelijkheid van bezwaar en beroep voor de inhoudingsplichtige tegen de afdracht – in artikel 30f, derde lid, onderdeel c, AWR hetzelfde geregeld ten aanzien van de inhoudingsplichtige. De bepaling van het drempel-tijdvak sluit aan bij hetgeen geldt voor onder andere de omzetbelasting in artikel 30f, derde lid, onderdeel d, AWR.

ARTIKEL II (Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Onderdeel A

Ingeval een onderneming wordt omgezet in een in de vorm van een naamloze of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid gedreven onderneming, kan de onderneming op grond van artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB), onder door de Minister te stellen voorwaarden, geacht worden niet te zijn gestaakt. Voorgesteld wordt dat de inspecteur op het verzoek beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de (door de Minister gestelde) voorwaarden zijn opgenomen.

Onderdeel B

In artikel 52, eerste lid, IB is de verrekening van een verlies met het inkomen van een voorafgaand jaar geregeld. Deze verrekening geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking, maar voor het nemen van deze beschikking wordt thans geen termijn gesteld. Deze beschikking wordt voortaan gegeven gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan. Deze opzet sluit aan bij die voor de verliesvaststelling van het desbetreffende jaar en de voorwaartse verrekening van verliezen.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 52, derde lid, wordt bereikt dat de voorlopige verrekening voortaan ook bij voor bezwaar vatbare beschikking plaatsvindt; dit naar analogie met de voorlopige aanslag.

ARTIKEL III (Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 34a, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 wordt bepaald dat de heffing over het loon dat in geblokkeerde vorm wordt gespaard geschiedt als ware de door de inhoudingsplichtige in een tijdvak verschuldigde belasting door hem op aangifte af te dragen. Ten einde bezwaar en beroep mogelijk te maken voor de inhoudingsplichtige, is thans nog bepaald dat voor de toepassing van hoofdstuk V AWR de op aangifte afgedragen belasting wordt aangemerkt als belasting die op aangifte is voldaan. Omdat wordt voorgesteld de inhoudingsplichtige een zelfstandig recht van bezwaar toe te kennen, kan deze laatste toevoeging vervallen.

ARTIKEL IV (Wet op de dividendbelasting 1965)

Het voorgestelde artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965 regelt de vaststelling door de inspecteur, bij voor bezwaar vatbare beschikking, van hetgeen op de aandelen van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of een naamloze vennootschap is gestort, alsmede het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal, ten behoeve van de heffing van dividendbelasting.

Uit een oogpunt van rechtszekerheid kan het wenselijk zijn dat het (gemiddeld) gestorte kapitaal op de desbetreffende aandelen binnen

afzienbare tijd na een storting op aandelen komt vast te staan. De omvang van het (gemiddeld) gestorte kapitaal kan voor de vennootschap een rol spelen wanneer het gaat om de toepassing van artikel 3, eerste lid, onderdelen b, c en d, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (respectievelijk: uitkering bij liquidatie, winstbonus en gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort).

De aanvrager moet de gegevens en de bescheiden verschaffen die voor de beslissing op de aanvraag nodig zijn en waarover hij redelijkerwijs de beschikking kan krijgen (artikel 4:2, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Daarbij zij nog opgemerkt dat indien de verstrekte gegevens en bescheiden onvoldoende zijn voor de beoordeling van de aanvraag of voor de voorbereiding van de beschikking, de inspecteur aanvullende informatie kan vragen (artikel 4:5 Awb), waardoor de termijn voor het geven van de beschikking wordt opgeschort met ingang van de dag waarop het bestuursorgaan de aanvrager uitnodigt de aanvraag aan te vullen, tot de dag waarop de aanvraag is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken (artikel 4:15 Awb). Bij ministeriële regeling kunnen nadere regelen worden gesteld met betrekking tot de indiening van verzoeken, bijvoorbeeld over het tijdstip van het indienen van verzoeken.

Een beschikking betreft in beginsel het gestorte kapitaal op een bepaald tijdstip, het is echter ook mogelijk dat een beschikking wordt gegeven die alleen de gevolgen voor het gestorte kapitaal van een enkele storting vaststelt. De beschikking moet het tijdstip of de transactie vermelden waarvoor het vastgestelde gestorte kapitaal geldt. De beschikking zal tevens een aanduiding bevatten van de gegevens waarop de beschikking is gebaseerd.

Van de vaststelling van de omvang van het gestorte kapitaal bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn uitgesloten de beleggingsmaatschappijen met veranderlijk kapitaal, bedoeld in artikel 76a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Deze uitzondering houdt verband met het bijzondere karakter van deze beleggingsmaatschappijen, waarbij de omvang van het op de aandelen gestorte kapitaal vrijwel voortdurend wijziging kan ondergaan. Het past niet bij dit karakter dat de omvang van het op de aandelen gestorte kapitaal op een bepaald tijdstip bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld.

ARTIKEL V (Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Onderdeel A

In het nieuwe derde lid van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (VPB) wordt de mogelijkheid geopend voor de belastingplichtige die zekerheid wil hebben over de vraag of sprake is van een bedrijfsfusie de inspecteur te verzoeken om daarop te beslissen bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Het verzoek kan worden ingediend voor de overdracht van de onderneming of een zelfstandig onderdeel van de onderneming. Op deze wijze wordt symmetrie bereikt met de aandelenfusie (artikel 14b, zesde lid, IB). De redactie van deze bepaling sluit daar bij aan.

Onderdelen B en C

Voorgesteld wordt dat de inspecteur op een verzoek om toepassing van artikel 15, eerste lid, of artikel 15a, eerste lid, VPB beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking waarin de voorwaarden zijn opgenomen.

Artikel 15 betreft de voeging van een of meer dochtermaatschappijen met de moedermaatschappij en artikel 15a betreft de fiscale voeging van de ledenmaatschappijen met de centrale maatschappij.

Onderdeel D

Deze wijziging sluit aan bij de wijziging van artikel 52 IB inzake achterwaartse verliesverrekening.

Onderdeel E

Artikel 28a VPB regelt de fiscale gevolgen van een omzetting van een rechtspersoon in een andere rechtsvorm. Volgens het oude derde lid kan de Minister van Financiën op verzoek, onder door hem te stellen voorwaarden, afwijkingen toestaan van het eerste en het tweede lid. Met de voorgestelde wijziging van het derde lid wordt tegen deze beslissing de mogelijkheid van bezwaar en beroep opengesteld. Daartoe wordt bepaald dat de Minister van Financiën op verzoek, onder door hem te stellen voorwaarden, de inspecteur kan machtigen afwijkingen toe te staan van de het eerste en het tweede lid. Tevens wordt vastgelegd dat de inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. In deze beschikking zullen de gestelde voorwaarden tot uitdrukking komen.

Onderdeel F

De wijziging in artikel 32 VPB hangt samen met vernummering van de verschillende leden van artikel 14 VPB.

ARTIKEL VI

De beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 1997. Daardoor wordt aansluiting bereikt met het wetsvoorstel herziening van het fiscale procesrecht, dat onder meer de voorlopige voorziening regelt. Om het een en ander goed te laten verlopen zal de inwerkingtreding geschieden bij koninklijk besluit.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend