

Vergaderjaar 1996–1997

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. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 1 november 1996

1. Inleidende opmerkingen

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van de Partij van de Arbeid met waardering en dat de leden van de fractie van D66 met instemming kennis hebben genomen van het voorliggende wetsvoorstel. De leden van de fractie van de PvdA wijzen erop dat zij regelmatig hebben gepleit voor de voorgestelde verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Verder hebben de leden van de VVD-fractie en de RPF-fractie met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel. De VVD-fractie vindt het een goede zaak dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt verbeterd door de voorgestelde maatregelen. Graag ga ik in op de door de fracties gemaakte opmerkingen en gestelde vragen. Op verzoek van de vaste Commissie voor Financiën betrek ik daarbij ook de inhoud van de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) aan de commissie d.d. 1 oktober jl., voorzover deze betrekking heeft op onderwerpen die behoren tot mijn competentie.

2. Vragen en opmerkingen over de inhoud van het wetsvoorstel

algemeen

De leden van de PvdA-fractie vragen naar beschikkingen die niet als voor bezwaar vatbaar worden aangemerkt. Deze leden noemen de woonplaatsverklaring en het verstrekken van zekerheid vooraf over de toepassing van het voorgestelde artikel 10a, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (VPB). Naast de door de leden van de PvdA-fractie genoemde voorbeelden komen in diverse belastingwetten (deel)beslissingen voor die niet voor bezwaar vatbaar zijn. De NOB noemt de beschikkingen als bedoeld in artikel 15, derde lid, en artikel 17 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB) (geruisloze doorschuiving).

Bij het opstellen van dit wetsvoorstel is er bewust voor gekozen het gesloten stelsel van rechtsbescherming te handhaven. Dat wil zeggen dat alleen bezwaar en beroep open staat tegen fiscale beschikkingen die in de belastingwet als voor bezwaar vatbaar zijn aangemerkt. Voorgesteld

wordt hier een aantal belangrijke nog niet voor bezwaar vatbare beschikkingen, thans voor bezwaar vatbaar te maken. Bij de keuze van de voorgestelde uitbreiding van de voor bezwaar vatbare beschikkingen, heb ik aansluiting gezocht bij de aanbevelingen van de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht. Deze werkgroep heeft zich bij haar keuze laten leiden door knelpunten in de praktijk. Opmerking verdient verder dat de beperking volgens de NOB niet op overwegende bezwaren stuit. De NOB wijst nog op het voorstel om vooraf om een standpunt te verzoeken omtrent de fiscale aanvaardbaarheid van een pensioenregeling. Dit voorstel wordt betrokken in een wetsvoorstel inzake de fiscale behandeling van pensioenen dat in voorbereiding is.

De discussie over het gesloten stelsel van rechtsbescherming, waarnaar de leden van de RPF-fractie verwijzen, kan het beste worden gevoerd in het kader van het hoofdstuk heffingen in de vijfde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De planning voor deze tranche moet volgens een brief van de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Binnenlandse zaken aan de Tweede Kamer nog nader worden bepaald (kamerstukken II 1995/96, 24 400 VI, nr. 49). De uitkomst van de discussie over het gesloten stelsel van rechtsbescherming zal gelet op de beoogde datum van inwerkingtreding geen invloed hebben op dit wetsvoorstel.

termijnen en uitvoeringsaspecten

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de beslistermijn voor de voorlopige verrekening van een verlies (voorlopige teruggaaf). Een voorlopige teruggaaf kan worden verleend nadat aangifte is gedaan over het jaar waarin het verlies is geleden. Indien de belastingplichtige – bijvoorbeeld gelijktijdig met het indienen van de aangifte – een aanvraag doet tot het vaststellen van een voorlopige teruggaaf, is de inspecteur gehouden de voorlopige teruggaaf binnen een jaar na ontvangst van die aanvraag te verlenen (op grond van artikel 5a van de AWR). Overigens zal de inspecteur ook indien geen afzonderlijke aanvraag is gedaan, de voorlopige teruggaaf vrijwel steeds verlenen binnen een jaar na het doen van de aangifte.

Een voorlopige teruggaaf leidt in beginsel tot een betaling van de fiscus aan de belastingplichtige. Voordat de voorlopige teruggaaf wordt verleend zal dus een zekere beoordeling van de aangifte plaatsvinden. Soms kan dit aanleiding zijn de aanslag vast te stellen en meteen een definitieve teruggaaf te verlenen. In andere gevallen is een nadere beoordeling van de aangifte gewenst, bijvoorbeeld door middel van een boekenonderzoek. Gelet op de tijd die daarmee gemoeid kan zijn acht ik de bestaande beslistermijn van een jaar passend.

Het is inderdaad mogelijk, zoals leden van de PvdA-fractie menen, dat een voorlopige verrekening van een verlies ook kan plaatsvinden naar een jaar waarover de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, bijvoorbeeld omdat een bezwaar in behandeling is. Zo nodig kan de voorlopige verrekening met een nadere voorlopige teruggaaf worden aangevuld nadat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Om misverstanden te voorkomen verdient het echter de voorkeur dat voordat de voorlopige verrekening wordt verleend, eerst een uitspraak op het bezwaar wordt gedaan.

De leden van deze fractie vragen verder naar de wijze waarop een bezwaar behandeld wordt. Zij verwijzen onder meer naar artikel 25, vijfde lid, AWR, dat voorziet in een uitzondering op de hoorprocedure van artikel 7:5, eerste lid, Awb.

Voorop gesteld moet worden dat de Belastingdienst met ingang van 1 januari 1997 zo veel mogelijk Awb-conform gaat werken. Hieronder wordt verstaan dat – vooruitlopend op de uitkomsten van een lopende evaluatie van de Awb – zo min mogelijk gebruik wordt gemaakt van de uitzonde-

ringen die ten gunste van de Belastingdienst zijn gemaakt op de voorschriften van de Awb. Dit geldt ook voor de uitzondering van artikel 25, vijfde lid, AWR. Dit betekent dat het horen in de bezwaarfase in beginsel zal geschieden door een andere belastingambtenaar dan degene die de beschikking of aanslag heeft vastgesteld. Dit bevordert een deugdelijke heroverweging. Aan de uitzonderingen die in het voordeel van de belastingplichtigen zijn, zal de Belastingdienst zich uiteraard wel blijven houden.

De leden van de fractie van D66 vragen of de streeftermijn waarbinnen bezwaarschriften door de Belastingdienst moeten worden afgedaan kan worden vastgelegd in de Awb. Voor een aanpassing van deze en andere wettelijke uitzonderingen op de Awb, acht ik het thans nog te vroeg. In het kader van de nu lopende evaluatie van de Awb kan worden beoordeeld of de verschillende wettelijke afwijkingen op de Awb moeten worden gehandhaafd. Daarbij kan worden gezien welke consequenties het verkorten van de termijnen heeft op de behandeling van complexe zaken, in het bijzonder met betrekking tot de zorgvuldigheid van de besluitvorming. Bij deze evaluatie kunnen ook suggesties worden betrokken, zoals die van de NOB om de termijn van artikel 25 aanmerkelijk te bekorten.

Overigens kent de Belastingdienst geen afzonderlijke functionarissen voor de behandeling van bezwaarschriften. Wel wordt de behandeling van bezwaren zo georganiseerd dat in beginsel steeds een ander dan degene die het primaire besluit heeft genomen het bezwaar behandelt. In het kader van de derde tranche van de Awb (inwerkingtreding per 1 juli 1997) zal een en ander geregeld worden in een mandateringsvoorschrift.

De fractieleden van de PvdA vragen of de hiervoor omschreven wijze van de behandeling van bezwaarschriften eveneens voor de beroepsfase geldt.

De beroepsprocedure is niet op één lijn te stellen met de bezwaarprocedure. Het te verrichten onderzoek alsmede de oordeelgeving in de beroepsfase is immers voorbehouden aan de rechter. Er is dan ook geen reden om de voorgestane werkwijze in de bezwaarfase door te trekken naar de beroepsfase. In de beroepsfase is het veeleer een voordeel als de procederende ambtenaar bekend is met de zaak.

Zoals de leden van de PvdA-fractie terecht opmerken is artikel 4:15 Awb, waarin is bepaald dat de beslistermijn voor een beschikking op aanvraag wordt opgeschort met de tijd die wordt gebruikt voor het verschaffen van nadere gegevens en inlichtingen, niet van toepassing op de bezwaarfase. De ratio hiervan is dat voor de bezwaarfase artikel 7:10, tweede lid, Awb, een vergelijkbare maar meer specifieke regeling kent: de beslistermijn voor een uitspraak op bezwaar kan worden opgeschort met ingang van de dag waarop de indiener is verzocht een verzuim met betrekking tot het bezwaarschrift te herstellen. Verder is bepaald dat de inspecteur de beslistermijn eenzijdig met ten hoogste vier weken kan verlengen. Verder uitstel is bovendien mogelijk in overleg met de belastingplichtige.

Zoals gezegd, zal in afwachting van de uitkomsten van de lopende evaluatie van de Awb, de wettelijke termijn voor het doen van een uitspraak op een fiscaal bezwaar van één jaar vooralsnog worden gehandhaafd. Het lijkt niet wenselijk vooruit te lopen op de uitkomsten van deze evaluatie. De noodzaak daartoe bestaat ook niet, nu artikel 7:10, tweede lid, Awb een met artikel 4:15 Awb vergelijkbare mogelijkheid biedt, de wettelijke beslistermijn voor het doen van een uitspraak automatisch op te schorten in alle gevallen waarin de inspecteur nadere gegevens vraagt.

De leden van de VVD-fractie vragen binnen welke termijn de voor bezwaar vatbare beschikkingen moeten worden gegeven. De NOB heeft op dit punt ook vragen gesteld.

Volgens artikel 5a AWR geldt voor een voor bezwaar vatbare beschikking die wordt gegeven door de inspecteur een termijn van een jaar. Deze termijn zal ook gelden voor de voor bezwaar vatbare beschikkingen die door de inspecteur worden gegeven op grond van de voorgestelde bepalingen in artikel 18 IB en artikel 14, 15 en 15a VPB. Het voornemen van de Belastingdienst om Awb-conform te werken strekt zich echter ook uit tot deze beschikkingen. Conform artikel 4:13 Awb, zullen deze beschikkingen dus zo veel mogelijk binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag worden gegeven.

Overigens wordt voor de beschikking inzake de verliesverrekening voorgesteld dat deze moet worden afgegeven gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verlies is ontstaan. Ik ben blij dat de VVD-fractie zeer te spreken is over deze maatregel.

beschikkingen met een voorlopig karakter

De VVD-fractie is van mening dat het goed is dat de mogelijkheid van bezwaar en beroep wordt gecreëerd tegen een voorlopige aanslag of voorlopige verrekening. De leden van de fractie van D66 merken op dat het openen van een rechtsgang tegen de voorlopige beschikking zijn belang vindt in de daarmee verbonden mogelijkheid van de voorlopige voorziening.

De leden van de RPF-fractie begrijpen de redelijkheid achter de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een voorlopige aanslag.

De leden van de fracties van VVD en RPF vragen in hoeveel gevallen van deze mogelijkheid gebruik zal worden gemaakt. In dit verband komt het de leden van de fractie van de VVD voor dat niet vaak sprake zal zijn van een beroep ter zake van een voorlopige aanslag of voorlopige verrekening gelet op het tijdsbeslag van een beroepszaak.

De voorgestelde mogelijkheid van bezwaar tegen de voorlopige aanslag of voorlopige verrekening vervangt de bestaande mogelijkheid die belastingplichtigen hebben om een verzoek om vermindering in te dienen tegen de voorlopige aanslag of voorlopige verrekening. De verwachting is dat het aantal bezwaarschriften enigszins zal toenemen ten opzichte van het huidige aantal verzoeken om vermindering.

Naar verwachting zal niet op ruime schaal gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid beroep in te stellen ter zake van een voorlopige aanslag. De bezwaarschriften tegen voorlopige aanslagen zullen namelijk in het belang van de belastingplichtige voortvarend worden behandeld, op een wijze die vergelijkbaar is met de behandeling van de huidige verzoeken om vermindering. Dat wil zeggen dat de inspecteur het bezwaar doorgaans zonder nader feitenonderzoek zal toewijzen als het standpunt van de belastingplichtige over de vermoedelijke belastingschuld aanneemelijk is. In de regel zal kunnen worden volstaan met deze snelle heroverweging van de voorlopige aanslag in de bezwaarfase.

De leden van de fractie van de RPF vragen hoe lang de thans geldende verzoekprocedure bij de inspecteur duurt en hoeveel tijd de bezwaar- en beroepsprocedure in beslag zal gaan nemen.

De behandelingsduur van verzoeken om vermindering van de voorlopige aanslag is in de huidige praktijk zeer kort. Met de behandeling van verzoeken die geen nader onderzoek vergen is op de eenheden van de Belastingdienst gemiddeld ruim een week gemoeid. De administratieve verwerking en de verzending via de geautomatiseerde systemen in Apeldoorn vergt gemiddeld twee weken. De bezwaarschriften tegen voorlopige aanslagen zullen op een vergelijkbare, voortvarende wijze worden behandeld.

De D66-fractieleiden merken op een snelle afhandeling van bezwaarschriften op voorlopige aanslagen gewenst te achten. Zij vragen naar mogelijkheden de behandeltermijn voor bezwaren tegen voorlopige

aanslagen verder te bekorten. Mogelijkheden hiervoor zijn gelegen in het gebruik maken van meer geavanceerde automatiseringssystemen bij de administratieve afhandeling en verzending. Begin volgend jaar wordt al een eerste stap in die richting gezet.

Verder is van belang dat in het wetsvoorstel herziening van het fiscaal procesrecht de mogelijkheid van een voorlopige voorziening wordt geïntroduceerd, voor gevallen waarin, gelet op de betrokken belangen, onverwijlde spoed dat vereist. Daarmee kan het tijdsbeslag van een beroepszaak aanmerkelijk worden bekort.

De RPF-fractie vraagt in dit kader of het gevaar bestaat dat de bezwaaren beroepsprocedures zoveel tijd gaan vergen dat de voorlopige aanslag reeds vervangen is door de definitieve aanslag. Gelet op het voorgaande verwacht ik dat deze situatie zich in de praktijk nauwelijks zal voordoen.

De leden van de VVD vragen mij nader in te gaan op de omstandigheden waaronder de inspecteur gebonden kan zijn aan de bij de voorlopige aanslagregeling ingenomen standpunten. De Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming wijst in haar aanbevelingen op deze mogelijkheid.

Een beslissing van een inspecteur inzake een voorlopige aanslag of een voorlopige teruggaaf heeft doorgaans geen binding die zich uitstrekt tot de definitieve aanslag. Het gaat immers alleen om de vraag tot welk bedrag de aanslag of de teruggaaf vermoedelijk zal worden vastgesteld. Ter voorkoming van misverstanden zal dit op de beschikking tot uitdrukking worden gebracht.

Het karakter van de voorlopige aanslag brengt mee dat een standpunt van de inspecteur dat aan een voorlopige aanslag ten grondslag kan liggen, een voorlopig karakter heeft. Aan de enkele omstandigheid van de vaststelling of vermindering van een voorlopige aanslag (ambtshalve, in bezwaar of beroep) kan de belastingplichtige dan ook geen te honoreren vertrouwen ontlenen met betrekking tot de vaststelling van de definitieve aanslag. Dit wordt slechts anders indien de – voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen – omstandigheden bij de belastingplichtige de gerechtvaardigde indruk hebben kunnen wekken dat de vaststelling berust op een bewuste definitieve standpuntbepaling van de inspecteur met betrekking tot een rechtsvraag. Deze indruk is doorgaans niet gewettigd indien de voorlopige vaststelling of vermindering verhoudingsgewijs geringe gevolgen heeft gehad. Relevante omstandigheden in dit verband kunnen onder meer zijn gelegen in de vaststelling van een voorlopige aanslag na raadpleging van bewijsstukken, na gehouden besprekingen of gevoerde correspondentie.

voorwaarden

Op een aantal plaatsen in het wetsvoorstel is sprake van bij de beschikking te stellen voorwaarden. De leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar. Ook de NOB maakt hierover enige opmerkingen.

Bij de toepassing van artikel 18 IB en de artikelen 15 en 15a VPB kunnen nu al door de inspecteur voorwaarden worden gesteld ter verzekering van de heffing en invordering van de belastingen. Het wetsvoorstel beoogt deze bestaande wettelijke voorwaarden voor bezwaar en beroep vatbaar te maken zonder materiële wijzigingen aan te brengen. Zoals blijkt uit de tekst van de bepalingen van artikel 18 IB en de artikelen 15 en 15a VPB moeten deze voorwaarden in de beschikking worden opgenomen; het wordt dus niet aan de vrijheid van de inspecteur overgelaten de wettelijke voorwaarden al dan niet in de beschikking op te nemen. Ter voorkoming van misverstanden wordt dit in bijgevoegde nota van wijziging ook expliciet tot uitdrukking gebracht in de tekst van artikel 28a VPB.

Overigens zijn de standaardvoorwaarden voor de toepassing van artikel

18 IB en van artikel 15 VPB gepubliceerd in de Staatscourant (Stc. 1991, 180; BNB 1991/344 onderscheidenlijk Stc. 1991, 189; BNB 1991/329).

Voorzover de opmerkingen van de NOB nog niet behandeld zijn, zij nog het volgende opgemerkt. Zoals de NOB zelf reeds aangeeft behoren vragen met betrekking tot de premieheffing werknemersverzekeringen in eerste instantie tot de competentie van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. De opmerking over de hoogte van het gestorte kapitaal met betrekking tot de inkomstenbelasting is reeds beantwoord in het nader rapport (kamerstukken II 1995/96, 24 868, B, blz. 4). Ten slotte kan ten aanzien van de opmerking over de formulering van artikel 14, derde lid, VPB gesteld worden dat deze is ontleend aan artikel 14b, lid zes, IB.

inwerkingtreding

De leden van de fractie van D66 vragen naar de mogelijke gevolgen voor het onderhavige wetsvoorstel van het uitstel van behandeling van de Invoeringswet bestuurlijke boeten (24 800) dat de invoering regelt van het wetsvoorstel in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (23 470). De leden van de RPF-fractie vragen naar de samenhang tussen het voorliggende wetsvoorstel en het nog in te dienen wetsvoorstel houdende aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht (herziening van het fiscaal procesrecht).

De genoemde wetsvoorstellen vertonen een inhoudelijke samenhang. De wetsvoorstellen betreffen namelijk de rechtsbescherming binnen het belastingrecht. Vandaar dat, zoals ik heb aangegeven in mijn brief van 22 juni 1995 aan de Tweede Kamer (kamerstukken II 1994/95 23 470, nr. 7, blz. 2), de verschillende wetsvoorstellen dezelfde beoogde datum van inwerkingtreding hebben. Afhankelijk van de voortgang van het wetgevend proces van de verschillende wetsvoorstellen zal nadere besluitvorming plaatsvinden over de beoogde datum van inwerkingtreding van de wetsvoorstellen. Overigens hoeft de behandeling van de wetsvoorstellen inzake het stelsel van bestuurlijke boeten en de herziening van het fiscaal procesrecht geen gevolgen te hebben voor de uiteindelijke vormgeving van het voorliggende wetsvoorstel.

Volledigheidshalve merk ik nog op dat het wetsvoorstel onmiddellijke werking heeft, dat wil zeggen dat het geldt voor beschikkingen die worden afgegeven op of na de datum van inwerkingtreding, ongeacht de datum waarop de aanvraag voor de beschikking is gedaan.

budgettaire consequenties

De leden van de fractie van D66 hebben vragen gesteld over de dekking van kosten van het ministerie van Justitie. De uitvoeringskosten van het ministerie van Justitie worden gedekt uit de reservering fiscale wetsvoorstellen in de aanvullende post «nader te verdelen».

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