

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**

**B**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 2 juli 1996 en het nader rapport d.d. 28 augustus 1996, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 1 april 1996, no. 96.001808, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot 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.*

Blijkens de mededeling van de directeur van Uw kabinet van 1 april 1996, nr. 96.001808, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 2 juli 1996, nr. WO6.96.0137, bied ik U hierbij aan.

*1. Het voorstel beoogt de rechtsbescherming van de belastingplichtigen 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. Het voorstel sluit nauw aan bij de aanbevelingen die de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (Werkgroep) in rapporten van 21 juli 1995 en 2 januari 1996 heeft gedaan. In deze rapporten wordt niet ten principale het gesloten stelsel van rechtsmiddelen in het belastingrecht ter discussie gesteld, maar zijn de knelpunten in de praktijk als uitgangspunt voor de aanbevelingen genomen. De Raad van State mist in de toelichting een nadere standpuntbepaling met betrekking tot het gesloten stelsel van rechtsmiddelen en een eventueel stapsgewijs openbreken daarvan door opeenvolgende voorstellen als het onderhavige. De Raad adviseert ook op deze meer algemene aspecten in de toelichting in te gaan.*

1. In het wetsvoorstel is ervoor gekozen – in aansluiting op hetgeen de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht hieromtrent heeft geadviseerd – in de praktijk bestaande knelpunten voortvarend aan te pakken. Een discussie ten gronde over het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht kan het beste worden gevoerd in het kader van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Zoals aangekondigd in de brief van de Minister van Justitie en de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 19 juni 1996 (kamerstukken II 1995/96, 24 400 VI, nr. 49, blz. 4) zal worden onderzocht in hoeverre de heffing van belastingen beter in het

systeem van de Awb kan worden ingepast. Bij dat onderzoek zal ook de vormgeving van het stelsel van rechtsbescherming aan de orde komen.

*2. Het voorstel houdt geen wijziging van artikel 25, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in met betrekking tot de voorlopige aanslag. De handhaving van de voorlopige aanslag bij uitspraak op het bezwaarschrift enkel wegens het niet of niet volledig voldoen aan de in dat artikel genoemde verplichtingen, die in andere gevallen tot de zogenoemde omkering van de bewijslast leidt, is daardoor niet mogelijk. Naar het oordeel van de Raad is dit ten opzichte van de andere vormen van aanslag onevenwichtig. De Raad adviseert in de toelichting uiteen te zetten om welke redenen van wijziging van artikel 25, zesde lid, AWR is afgezien.*

2. In het belastingrecht is de vrije bewijsleer uitgangspunt. De zogenoemde omkering van de bewijslast betekent een verzwaarde bewijslast voor de belastingplichtige die niet voldoet aan de fiscale inlichtingen- en meewerkverplichtingen, dan wel de fiscale aangifteplicht. Deze belastingplichtige moet aantonen dat en in hoeverre de uitspraak, de beschikking of de belastingaanslag onjuist is. Deze verzwaarde bewijslast past niet goed bij het karakter van de voorlopige aanslag. Bij de voorlopige aanslag gaat het immers om de vaststelling van de vermoedelijke belastingschuld, die mede gebaseerd kan zijn op toekomstige feiten. Het gaat derhalve niet zo zeer om de vaststelling van feiten maar vooral om de redelijkheid van vermoedens en schattingen.

*3. In de toelichting op artikel II, onderdeel A, is gesteld dat de opzet en formulering van het voorgestelde artikel 18, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) aansluiten bij die van artikel 14b, zevende lid, Wet IB'64. Naar het oordeel van de Raad wordt op deze wijze onvoldoende gemotiveerd dat moet worden teruggekomen van de besluitvorming bij de totstandkoming van de Wet IB'64 om de geruisloze omzetting als een recht aan te merken en niet afhankelijk te stellen van een beslissing van de minister (kamerstukken II 1961/62, 5380, nr. 16 (Voorlopig Verslag), blz. 17; kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 20 (Tweede nota van wijziging), punt VIII). De Raad wijst erop, dat artikel 14b, zevende lid, Wet IB'64 is ingegeven door de omstandigheid dat het niet geheel uitgesloten kan worden dat een reële aandelenfusie zich ook kan voordoen indien een van de vennootschappen geen onderneming drijft, op grond waarvan volledigheidshalve een nadere regeling is voorgesteld (kamerstukken II 1991/92, 22 338, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 6). Gelet op deze geheel andere achtergrond voor het treffen van een regeling is ook uit dien hoofde de aansluiting in opzet en formulering tussen de artikelen 14b en 18 Wet IB'64 niet geboden. De Raad adviseert artikel 18, eerste lid, Wet IB'64 in dit licht te heroverwegen.*

3, 6 en 7. De opmerkingen van de Raad van State hebben mij aanleiding gegeven de voorgestelde bepalingen van artikel 18, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (IB), artikel 15, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (VPB) en artikel 15a, eerste lid, VPB opnieuw te formuleren. De toelichting op deze onderdelen is hieraan aangepast.

*4. In paragraaf 10.5.1 van de resolutie van 9 september 1991, zoals gewijzigd bij resolutie van 18 oktober 1991, BNB 1991/344, is reeds opgemerkt, dat een regelmatig terugkerend geschilpunt de toepassing van de zevende standaardvoorwaarde voor de geruisloze overgang is, zoals deze thans in Bijlage II bij voornoemde resolutie van 18 oktober 1991, is opgenomen. Op grond van deze standaardvoorwaarde worden de ter zake van het ingebrachte vermogen uit te geven aandelen a pari bij belanghebbende geplaatst. Indien de waarde die in het economische verkeer aan het in te brengen vermogen is toe te kennen door de inspecteur lager wordt bepaald dan door belanghebbende, brengt dit mee dat naar dit oordeel van de inspecteur een te hoog bedrag aan aandelenkapitaal is geëmitteerd. Op grond daarvan is niet aan de voorwaarde voldaan, en mist artikel 18 Wet IB'64 toepassing. Het geschil wordt aan de belastingrechter voorgelegd ter zake van de in de aanslag begrepen stakingswinst. De rechter kan echter niet oordelen over de bij de geruisloze omzetting in aanmerking te nemen waarde van het ingebrachte vermogen. Een goed beeld van dit probleem geeft de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 22 november 1994, BNB 1995/304. Het Gerechtshof spreekt tevens uit dat aan*

*belanghebbende op zijn verzoek na het onherroepelijk worden van de uitspraak binnen een daartoe door de inspecteur te stellen redelijke termijn de gelegenheid moet worden geboden de kapitalisatie van de besloten vennootschap en de creditering van belanghebbende bij de besloten vennootschap aan te passen, alsmede dat, indien belanghebbende daaraan voldoet, het belastbare inkomen door de inspecteur dient te worden verminderd met de daarin begrepen stakingswinst en desinvesteringsbijtelling. De staatssecretaris is, zoals blijkt uit zijn onderschrift op de uitspraak, van oordeel dat de overwegingen van het Hof omtrent hetgeen na het onherroepelijk worden van de uitspraak, en dus buiten het bereik van zijn rechtsmacht dient te geschieden, niet behoren tot de beslissing die bepaalt welke na afloop van het geding voor het Hof de rechtspositie van partijen is. In zijn Besluit van 15 maart 1996, BNB 1996/199, werkt de staatssecretaris zijn opvatting nader uit, dat 's Hofs visie over de verdere handelwijze in het verlengde van de resolutie van 9 september 1991, BNB 1991/344, ligt zodat in bona fide gevallen dienovereenkomstig gehandeld kan worden. Een aanmerkelijke versterking van de rechtsbescherming van de belastingplichtige zou kunnen worden verkregen door ook de hoogte van het uit te geven aandelenkapitaal bij een geruisloze overgang bij (een tweede) voor bezwaar vatbare beschikking te doen vaststellen. De Raad is zich ervan bewust, dat het voorstel tot herziening van het regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting (wijziging van het aanmerkelijk-belangregime) (kamerstukken II 1995/96, 24 761) ook tot herziening van de voornoemde zevende standaardvoorwaarde kan leiden alsmede dat het voorgestelde artikel 20i Wet IB'64 een rol kan krijgen in de rechtsbescherming na een geruisloze overgang. De Raad adviseert echter ook in het kader van het voorliggende voorstel op deze problematiek in te gaan, en het voorstel met de aangegeven voorziening aan te vullen.*

4. 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) wordt het regime van winst uit aanmerkelijk belang sterk gewijzigd. Volgens dit voorstel zal sprake zijn van een aanmerkelijk belang indien een aandeelhouder – kort weergegeven – een belang heeft van ten minste 5% in het aandelenkapitaal van een vennootschap. Voor de vaststelling van de winst uit aanmerkelijk belang wordt aangesloten bij de verkrijgingsprijs van de aandelen. Volgens het voorgestelde artikel 20i IB kan de inspecteur deze verkrijgingsprijs bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststellen. Daarmee wordt mijns inziens de door de Raad gewenste versterking van de rechtsbescherming bereikt. De belanghebbenden zullen immers de mogelijkheid hebben om niet alleen een verzoek in te dienen tot vaststelling van een beschikking op grond van artikel 18 IB, maar tevens tot vaststelling van de verkrijgingsprijs op grond van artikel 20i IB.

5. *Met betrekking tot artikel 68b Wet IB'64 vraagt de Raad zich in het licht van het in punt 4 van dit advies genoemde voorstel tot wijziging van het aanmerkelijk-belangregime af, of het voorstel tot vaststelling van het fiscaal erkend gestorte kapitaal bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn betekenis nog heeft behouden.*

*Ook bij bevestigende beantwoording van die vraag zou naar het oordeel van de Raad kunnen worden afgezien van het voorstel in de voorgelegde vorm. Op grond van het objectieve stelsel, dat ten aanzien van de inkomsten uit vermogen geldt, wordt voor de beoordeling of er sprake is van een belastbare bate aangesloten bij de besluiten die de uitkerende vennootschap met betrekking tot de winstbestemming neemt. Het is derhalve in de eerste plaats voor die uitkerende vennootschap van belang kennis te dragen van de omvang van het fiscaal erkend gestorte kapitaal alsmede van de verdeling van dat kapitaal over de door haar onderscheiden balansposten. Laatstgenoemde verdeling is van betekenis door de vaste jurisprudentie, waarbij de boekhoudkundige verwerking bepalend wordt geacht voor de vraag of een winstuitdeling dan wel kapitaalmutatie heeft plaatsgevonden. Op basis van die kennis kan zij besluiten nemen over de (aard van de) uitkering, en komen tot een juiste dividendbelasting-inhouding.*

*Deze problematiek speelt niet alleen bij besloten vennootschappen maar ook bij (beursgenoteerde) naamloze vennootschappen. De omvang van het vrij in*

*aandelen uitkeerbaar agio is voor die vennootschappen een belangrijke factor in het kader van de dividendpolitiek.*

*De Raad adviseert artikel 68b Wet IB'64 niet op te nemen en artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965 uit te breiden met hetgeen op de aandelen van een naamloze vennootschap is gestort alsmede met de toedeling van dat gestorte kapitaal aan de onderscheiden balansposten.*

5. De voorgestelde bepaling van artikel 68b IB was met name ingegeven met het oog op de rechtsbescherming van de natuurlijk persoon met een aanmerkelijk belang in een besloten vennootschap. Volgens het hierboven genoemde wetsvoorstel tot wijziging van enige belastingwetten is de omvang van het op aandelen gestorte kapitaal nog slechts van ondergeschikte betekenis voor de bepaling van winst uit aanmerkelijk belang. Indien de voorgestelde bepalingen kracht van wet krijgen, zal het belang van de vaststelling van de omvang van het op aandelen gestorte kapitaal voor de heffing van inkomstenbelasting dus sterk verminderen. In het licht van deze ontwikkelingen kan, zoals de Raad terecht opmerkt, het voorgestelde artikel 68b IB vervallen en kan worden volstaan met de voorgestelde bepaling van artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965 (DIV) ten behoeve van de vennootschap.

De reikwijdte van de voorgestelde bepaling van artikel 13 DIV was beperkt tot besloten vennootschappen. De achtergrond voor deze beperking was vooral gelegen in de samenhang met het voorgestelde artikel 68b IB en de complicaties die zouden kunnen ontstaan bij de toepassing van het voorgestelde artikel 68b IB bij naamloze vennootschappen. Naamloze vennootschappen kunnen namelijk een groot aantal aandeelhouders hebben, die regelmatig kunnen wisselen. Met name bij beursgenoteerde vennootschappen kan er een onoverzienbaar groot aantal aandeelhouders zijn. Nu het voorgestelde artikel 68b IB komt te vervallen kan de werking van artikel 13 DIV zonder grote bezwaren worden uitgebreid tot naamloze vennootschappen. Daarbij wordt een uitzondering gemaakt voor 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. Het zou ook niet uitvoerbaar zijn de omvang van het gestorte kapitaal bij deze vennootschappen als het ware van dag tot dag vast te stellen.

In de beschikking ter zake van het gestorte kapitaal zullen uiteraard die elementen tot uitdrukking moeten komen die op dit punt fiscaal relevant zijn. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van fiscaal erkend agio of informeel kapitaal is onder meer de boekhoudkundige verwerking relevant. In dit verband wordt gewezen op het Besluit van 5 juli 1995, nr. DB95/1689M, Infobulletin 1995/592.

De wettekst en de memorie van toelichting zijn aangepast aan het vorenstaande.

*6. Artikel 15, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) bepaalt dat op gezamenlijk verzoek van de moeder- en dochtermaatschappij de vennootschapsbelasting plaatsvindt alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan. Deze heffing is in het artikel als een recht geformuleerd, indien nader door de minister te stellen voorwaarden zijn vervuld. De voorgestelde aanvulling van artikel 15, eerste lid, Wet Vpb'69 houdt in dat, afhankelijk van een beslissing van de minister, deze voorwaarden al dan niet bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur worden vastgesteld. Naar het oordeel van de Raad is dit in strijd met de bedoeling van het voorstel. De Raad adviseert de derde volzin van artikel 15, eerste lid, Wet Vpb'69 zodanig te formuleren dat in alle gevallen een voor bezwaar vatbare beschikking wordt genomen.*

*7. In artikel 15a, eerste lid, Wet Vpb'69 is de vorming van een fiscale eenheid tussen coöperaties als een recht geformuleerd en niet afhankelijk gesteld van een ministeriële beslissing. Zonder enige motivering wordt nu voorgesteld dit recht te vervangen door een van de minister afhankelijkke beslissing. Naar het oordeel van de Raad is hiervoor geen reden. De Raad adviseert, evenals zij met*

*betrekking tot artikel 18, eerste lid, Wet IB'64 heeft gedaan, artikel 15a, eerste lid, Wet Vpb'69 te heroverwegen.*

*8. In de toelichting, onder I. Algemeen, I.1. Inleiding, vijfde alinea, wordt opgemerkt dat het voorstel 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. Vervolgens wordt in de artikelsgewijze toelichting op artikel I gesteld, dat de samenloop met nog lopende wetsvoorstellen in een later stadium zal worden verwerkt. Naar het oordeel van de Raad dient in de samenloop niet bij nota van wijziging te worden voorzien, maar dient het voorstel te worden aangevuld met een samenloopbepaling in ieder geval ten aanzien van artikel 30 AWR, indien dit voorstel na het voorstel tot aanpassing van het fiscale procesrecht wordt ingediend.*

*9. De wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. In de toelichting is daaromtrent gesteld dat aansluiting wordt gezocht met de inwerkingtreding van de Wet herziening van het fiscale procesrecht. Naar het oordeel van de Raad is deze aansluiting niet voor alle voorstellen noodzakelijk. De Raad adviseert voor elk voorstel afzonderlijk te bezien of uitstel van de inwerkingtreding geboden is, en daartoe artikel VI van het voorstel te heroverwegen.*

8 en 9. Het onderhavige wetsvoorstel vertoont niet alleen 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), maar ook met het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Invorderingswet 1990 in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (23 470).

De hier bedoelde wetsvoorstellen betreffen alle drie de rechtspositie van de belastingplichtige. Zoals ik in mijn brief van 22 juni 1995 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (kamerstukken II 1994/95, 23 470, nr. 7) heb aangegeven, acht ik het gewenst dat voor de belastingplichtigen de wijzigingen in hun rechtspositie in één keer duidelijk worden. Vandaar dat de beoogde datum van inwerkingtreding van de voorgestelde bepalingen van de drie wetsvoorstellen gelijk is, te weten 1 januari 1997. Ter wille van de overzichtelijkheid kan de samenloop tussen de hier bedoelde wetsvoorstellen het beste in één keer worden geregeld nadat meer zicht bestaat op de voortgang van de parlementaire behandeling van de wetsvoorstellen.

*10. In paragraaf I.5, Budgettaire en personele consequenties, van de toelichting wordt opgemerkt, dat het voorstel voor het Ministerie van Justitie een beperkte uitbreiding van de formatie van de gerechtshoven met ingang van 1 januari 1997 met zich zal brengen. Het hiermee gemoeide bedrag van f 400 000,- na aftrek van de griffierechten voor in totaal vijf gerechtshoven roept bij de Raad de vraag op van welke kwantitatieve werklastverzwaring bij deze raming is uitgegaan, op welke wijze de werklastverzwaring is bepaald, alsmede of bij de bepaling van dit bedrag rekening is gehouden met de invoering van het treffen van voorlopige voorzieningen. De Raad adviseert in de toelichting voorts uiteen te zetten hoeveel beroepen (en voorlopige voorzieningen) tegen beschikkingen inzake onder meer voorlopige aanslagen worden voorzien, alsmede met welk bedrag per onderscheiden «soort» beroep bij deze raming is gerekend.*

10. Bij het ramen van het aantal beroepszaken is uitgegaan van de bestaande verhoudingen tussen fiscale bezwaar- en beroepszaken. Voor wat betreft de voorlopige aanslagen is een relatie gelegd met de bestaande verzoeken om ambtshalve vermindering van voorlopige aanslagen. Dit heeft tot de conclusie geleid dat vermoedelijk sprake zal zijn van een stijging van het aantal beroepszaken met enige honderden. Deze verwachte stijging heeft voor het overgrote deel betrekking op voorlopige aanslagen.

Bij de berekeningen is het vragen van voorlopige voorzieningen meegewogen. Daarbij is in aanmerking genomen dat bij het instellen van bezwaar en beroep in beginsel steeds uitstel van betaling wordt verleend,

zodat niet vaak van een spoedeisend belang sprake zal zijn, hetgeen is vereist voor het vragen van een voorlopige voorziening.

*11. Voor enkele redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.*

11. De redactionele kanttekeningen zijn verwerkt.

*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,  
W. Scholten*

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,  
W. A. F. G. Vermeend

**Bijlage bij het advies van de Raad van State van 2 juli 1996, no. W06.96.0137, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

- In de considerans, tweede volzin, «een aantal fiscale beschikkingen voor bezwaar en beroep open te stellen» vervangen door: voor een aantal fiscale beschikkingen de mogelijkheid van bezwaar en beroep open te stellen.
- In Artikel I, onderdeel C, in het nieuw voorgestelde derde lid «uit de uitspraken» vervangen door: uit de uitspraak of het arrest.
- In de toelichting op artikel II, onderdeel A, de laatste volzin achterwege laten.
- In de toelichting op artikel II, onderdeel B, eerste alinea, laatste volzin, «verliesvaststelling en voorwaartse verrekening» vervangen door: verliesvaststelling van het desbetreffende jaar en de voorwaartse verrekening.
- In de toelichting op artikel V, onderdeel A, in de eerste volzin «om een voor bezwaar vatbare beschikking» te vervangen door: om daarop te beslissen bij een voor bezwaar vatbare beschikking.