

Vergaderjaar 2002–2003

29 026

Technische Herstelwet 2003

B

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 4 augustus 2003 en het nader rapport d.d. 29 augustus 2003, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 14 juli 2003, no. 03.002939, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt de Technische herstelwet 2003 met memorie van toelichting.

Het voorstel heeft betrekking op enkele technische herzieningen. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 14 juli 2003, nr. 03.002939, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 4 augustus 2003, nr. W06.03.0285/IV, bied ik U hierbij aan.

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

1. In punt 3 van onderdeel Algemeen van de toelichting wordt gesteld dat het geheel van bepalingen met betrekking tot de werkruimte grondig is gezien, hetgeen heeft geleid tot aanpassing van veel regelingen teneinde een zoveel mogelijk gelijke behandeling van werkruimtes te bereiken voor ondernemers, resultaatgenieters, directeuren-grootaandeelhouders en werknemers in loondienst.

De Raad adviseert in een schematisch overzicht het voorgestelde regime weer te geven, zowel voor zelfstandige als voor onzelfstandige werkruimten, in geval de eigen woning al dan niet tot het ondernemersvermogen behoort, de eigen woning tot het vermogen van een naamloze of besloten vennootschap behoort en al dan niet tegen vergoeding ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer die al dan niet directeur-grootaandeelhouder is, en de eigen woning eigendom is van een werknemer die al dan niet directeur-grootaandeelhouder is en die een vergoeding van de vennootschap voor de werkruimte ontvangt dan wel de vennootschap bepaalde kosten en lasten voor de werkruimte voor haar rekening neemt.

1. De Raad adviseert in een schematisch overzicht het voorgestelde regime ten aanzien van de werkruimte weer te geven. Dit advies is opgevolgd; een overzicht is als bijlage bij de memorie van toelichting opgenomen.

2. Voorgesteld wordt voor de toepassing van een aantal bepalingen in de inkomsten- en vennootschapsbelastingheffing onder woning mede te verstaan een woonboot en een woonwagen, alsmede de aanhorigheden van een woning, woonboot en woonwagen (artikelen 3.16, twaalfde lid, 3.19, vijfde lid, en 3.93, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en artikel 10, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb 1969). Deze omschrijving is ruimer – of wellicht minder nauwkeurig – dan de in artikel 3.111, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen omschrijving van eigen woning, omdat ten aanzien van de met de eigen woning gelijkgestelde schepen en woonwagens onder meer de voorwaarde van duurzaam aan een plaats gebonden zijn ontbreekt.

De Raad adviseert de verschillen in de omschrijving te motiveren.

Tevens adviseert de Raad te bezien of voor de loonbelastingheffing de gelijkstelling van woonboot en woonwagen met woning bij de daarvoor in aanmerking komende regelingen niet uitdrukkelijk bepaald dient te worden.

2. De Raad adviseert de verschillen in omschrijving van woonboot en woonwagen in de artikelen waarvoor die omschrijving van belang is, te motiveren.

Tussen de genoemde omschrijvingen van woonboot en woonwagen is geen verschil beoogd. Om verwarring op dit punt te voorkomen, zijn genoemde artikelen in lijn gebracht met artikel 3.111, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 en is aangesloten bij de in dat laatste artikel gehanteerde begrippen. Het advies van de Raad te bezien of voor de loonbelastingheffing de gelijkstelling van een duurzaam aan een plaats gebonden schip en woonwagen in de zin van artikel 1 van de Woningwet met een woning bij de daarvoor in aanmerking komende regelingen niet uitdrukkelijk bepaald dient te worden, is opgevolgd. Als gevolg daarvan is in het wetsvoorstel in artikel XV, een wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel q, en artikel 15b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen.

3. Voorgesteld wordt een onderdeel i aan artikel 10, eerste lid, Wet Vpb 1969 toe te voegen teneinde te bereiken dat de fiscale behandeling van de werkruimte in de vennootschapsbelasting gelijk is aan die van de inkomstenbelasting. Naar het oordeel van de Raad is dit voorstel op zich niet toereikend. Het regime in de Wet IB 2001 heeft tot resultaat dat de kosten en lasten van een onzelfstandige werkruimte noch in het geval zij door de belastingplichtige in zijn kwaliteit van ondernemer worden gedragen, noch in het geval zij door de belastingplichtige in zijn kwaliteit van eigenaar worden gedragen, ten laste van zijn belastbare inkomen worden gebracht. Materieel worden deze kosten en lasten uit het netto-bestedbaar inkomen opgebracht. Dit effect wordt niet bereikt indien de kosten en lasten voor een onzelfstandige werkruimte in een eigen woning van een aanmerkelijk belanghouder ten laste van de winst van zijn vennootschap worden gebracht en van die winst fiscaal niet aftrekbaar zijn, tenzij tevens wordt bepaald dat een bedrag gelijk aan die kosten en lasten als dividend bij die aanmerkelijk belanghouder wordt belast. In dat geval wegen de vennootschapsbelasting over de niet aftrekbare kosten en de aanmerkelijk belangheffing over het overeenkomstige bedrag min of meer op tegen de progressieve inkomstenbelasting over de niet aftrekbare kosten in het geval van de in de inkomstenbelastingheffing betrokken ondernemer. In de thans voorgestelde «vertaalslag» is het beoogde regime niet volledig gerealiseerd.

De Raad adviseert het voorstel opnieuw te bezien.

3. De Raad constateert dat de voorgestelde fiscale behandeling van de onzelfstandige werkruimte in de vennootschapsbelasting niet geheel gelijk is aan de behandeling van de onzelfstandige werkruimte in de inkomstenbelasting. Naar het oordeel van de Raad zou naast de aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting voor de kosten en de lasten van de niet kwalificerende werkruimte tevens een dividenduitkering bij de aanmerkelijkbelanghouder in aanmerking moeten worden genomen ter hoogte van die kosten en lasten.

De conclusie van de Raad is op zich juist. Ik acht het in aanmerking nemen van dividend in die situatie echter vooralsnog te ver strekkend. Indien het invoeren van de aftrekbeperking niet het gewenste effect heeft, kan het invoeren van een dergelijke bepaling overigens alsnog overwogen worden. Opgemerkt wordt nog dat indien de aanmerkelijkbelanghouder in dienstbetrekking staat tot zijn vennootschap, er geen reden is de kosten en lasten voor de vennootschapsbelasting van aftrek uit te sluiten. De mogelijke vergoeding wordt dan immers bij de aanmerkelijkbelanghouder belast. In artikel 10, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is dit thans verduidelijkt.

4. De Raad merkt op dat de aanpassing van de omschrijving van de werkruimte in de eigen woning ertoe kan leiden dat een ruimte in de eigen woning tot 1 januari 2005 wel en daarna niet meer als (afzonderlijke) werkruimte wordt aangemerkt, omdat een objectief criterium (vloeroppervlakte groter dan een derde deel van de vloeroppervlakte van de woning) wordt vervangen door een materieel criterium (intensiteit van gebruik voor inkomensverwerving). De gevolgen van de hierdoor opgeroepen sfeerovergang zijn niet uitdrukkelijk geregeld, noch is daaraan in de toelichting aandacht besteed. In ieder geval dient te worden aangegeven of deze sfeerovergang aanleiding geeft tot afrekening over de waardemutatie met betrekking tot de werkruimte.

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

4. De Raad adviseert de toelichting aan te vullen op het gebied van sfeerovergangen. Zoals opgemerkt in de memorie van toelichting, treden de geharmoniseerde bepalingen in werking met ingang van 1 januari 2005 om alle belastingplichtigen in de gelegenheid te stellen vooraf de gevolgen van deze bepalingen voor hun specifieke situaties volledig te overzien. Daarnaast is naar aanleiding van het advies van de Raad in de toelichting vermeld dat de aanpassingen in de omschrijving van de werkruimte in de eigen woning er in bijzondere gevallen toe zou kunnen leiden dat een ruimte in de eigen woning van 1 januari 2001 tot 1 januari 2005 tot het resultaatsvermogen dient te worden gerekend terwijl deze ruimte daarna niet meer als (afzonderlijke) werkruimte wordt aangemerkt en daardoor overgaat naar het privé-vermogen van de belastingplichtige.

5. In de toelichting op de opnieuw geformuleerde regeling ten aanzien van de onzelfstandige werkruimten is geen aandacht gegeven aan de wijze waarop in het algemeen de inrichting van die ruimten voor de inkomsten- en vennootschapsbelastingheffing behandeld dient te worden.

De Raad adviseert alsnog – buiten het geval van telewerken – in te gaan op het regime dat geldt voor de inrichting van de onzelfstandige werkruimte.

5. Naar aanleiding van het advies van de Raad nader in te gaan op de inrichting van de onzelfstandige werkruimte, merk ik het volgende op. Indien een ruimte niet kwalificeert als werkruimte in de zin van de nieuwe regeling, komen kosten en lasten die verband houden met die werkruimte, de inrichting daaronder begrepen, niet voor aftrek in aanmerking. Voor het begrip inrichting wordt in de jurisprudentie aangesloten bij het spraakgebruik. Het meubilair zoals een bureau, schrijftafel met stoel en een boekenkast alsmede de stoffering en wandversiering behoren tot de inrichting. De kosten hiervan worden indien de ruimte niet kwalificeert als werkruimte derhalve van aftrek uitgesloten. Een computer en printer behoren niet tot de inrichting.

6. Voorgesteld wordt door de wijziging van artikel 3.127 Wet IB 2001 de berekening van de ruimte voor de lijfrentepremieaftrek wegens een pensioentekort te relateren aan de omstandigheden in het voorafgaande kalenderjaar. Deze wijziging van berekening gaat in met ingang van 1 januari 2004. Voor 2003 is nog sprake van niet-gesynchroniseerde gegevens omdat voor de berekening van de ruimte voor de lijfrentepremieaftrek in dat jaar de pensioenaangroei van 2002 van betekenis is. Voor 2004 is de ruimteberekening gesynchroniseerd, hetgeen de onevenwichtigheid die door het amendement Van Vroonhoven-Kok¹ is ontstaan, wegneemt, maar worden opnieuw de elementen uit het kalenderjaar 2003 in aanmerking genomen. Dit houdt een mogelijkheid van in de tijd bezien dubbele ruimte voor aftrek van lijfrente-

¹ Kamerstukken II 2002/03, 28 607, nr. 15.

premies in. Hetzelfde geldt bij toepassing van het toegezegde goedkeuringsbesluit. Aan de gevolgen van de effecten van de opeenvolgende regimes is in de toelichting geen aandacht besteed.

De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen en in ieder geval cijfervoorbeelden op te nemen met betrekking tot de berekening van ruimte voor de lijfrentepremieaftrek en de reserveringsruimte voor de kalenderjaren 2003 en 2004.

6. De Raad constateert dat voor de berekening van de ruimte voor de lijfrentepremieaftrek wegens een pensioentekort zowel voor het kalenderjaar 2003 als 2004 elementen uit het kalenderjaar 2003 in aanmerking worden genomen. De Raad bedoelt met «elementen», naar ik aanneem, vooral de inkomensgegevens van de belastingplichtige die benodigd zijn voor de berekening van de jaarruimte. Voor de pensioenaangroei (factor A) zijn voor de jaren 2003 en 2004 immers de gegevens van het jaar 2002 respectievelijk 2003 maatgevend.

Naar aanleiding van de constatering van de Raad merk ik op dat de inkomensgegevens over 2003 inderdaad twee maal van betekenis zullen zijn als gevolg van de voorgestelde wijziging van artikel 3.127 Wet inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2004. Op grond van de tekst van genoemd artikel zoals dat luidde tot en met het jaar 2003, dient voor de berekening van de jaarruimte van het jaar 2003 het inkomen in 2003 als berekeningsgrondslag (premiegrondslag) te worden gebruikt. Op grond van de voorgestelde wijziging zal voor de berekening van de jaarruimte van het jaar 2004 eveneens het inkomen in 2003 als berekeningsgrondslag dienen. Anders dan de Raad stelt, meen ik dat hierdoor niet kan worden gesproken van «dubbele ruimte voor aftrek van lijfrentepremies». Hoogstens kan het zo zijn dat een belastingplichtige over al zijn jaren van premieaftrek bezien per saldo wat meer ruimte heeft gehad voor lijfrentepremieaftrek indien zijn inkomen over 2003 – dat tweemaal als berekeningsgrondslag is gebruikt – toevallig in belangrijke mate hoger is dan zijn reguliere inkomensniveau. Overigens spelen hierbij nog meer aspecten een rol zoals het gebruik van de reserveringsruimte en de hoogte van de eventuele pensioenaangroei over de diverse jaren.

Ik wijs er op dat sommige belastingplichtigen er wellicht de voorkeur aan zullen geven om voor de berekening van de jaarruimte van het jaar 2003 niet uit te gaan van het inkomen in 2003 maar van het inkomen in 2002. Zoals vermeld in de brief aan de Tweede Kamer van 8 april 2003 (WDB03-145M), is aangekondigd bij besluit goed te keuren dat op dit punt alleen voor de berekening van de hoogte van de premieaftrek over 2003 bij wijze van overgangsregeling een keuzeregime geldt. Volgens dit keuzeregime mogen belastingplichtigen voor de berekening van de ruimte voor premieaftrek voor 2003 kiezen of zij uitgaan van de inkomensgegevens over 2002 dan wel 2003. Tot deze goedkeuring is gekomen om belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden reeds voor de berekening van de ruimte voor 2003 uit te gaan van de door de Raad zo genoemde «gesynchroniseerde» gegevens (d.w.z. inkomensgegevens over 2002 en de factor A van 2002). Daarmee wordt beoogd de wijziging van artikel 3.127 Wet inkomstenbelasting 2001 als gevolg van het amendement Van Vroonhoven-Kok, en de onderhavige wijziging, die ter aanvulling van dit amendement is bedoeld, zo nauwkeurig mogelijk op elkaar aan te laten sluiten om een evenwichtige situatie te bereiken.

Op advies van de Raad is de artikelsgewijze toelichting op artikel 3.127 Wet inkomstenbelasting 2001 aangevuld met een schematisch voorbeeld waaruit blijkt op welke wijze de jaarruimten en reserveringsruimte over de jaren 2003 en 2004 moeten worden berekend. Het voorbeeld beoogt de effecten van de opeenvolgende regimes voor de berekening van de jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek wegens een pensioentekort inzichtelijk te maken. Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om in de eerste alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 3.127 Wet inkomstenbelasting 2001 de opgavetermijn voor de factor A door pensioenuitvoerders te verduidelijken.

7. Voorgesteld wordt artikel I, onderdeel Ua, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 aan te vullen met de nagekomen subsidies voor andere dan de zogenoemde monumentenpanden en voor niet-monumentenpanden, indien de kosten voor onderhoud onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten laste van het belastbare inkomen zijn gebracht. Zij zullen als

negatieve persoonsgebonden aftrek worden aangemerkt. Aangezien de nagekomen subsidies niet met terugwerkende kracht als negatieve persoonsgebonden aftrek kunnen worden aangemerkt, ontstaat een ongelijkheid met de eigenaren van andere dan monumentenpanden en van niet-monumentenpanden die de nagekomen subsidies al hebben ontvangen. Indien nog slechts een beperkt bedrag ten opzichte van de reeds uitgekeerde bedragen aan nagekomen subsidies is te verwachten, is de door het voorstel opgeroepen ongelijkheid minder aanvaardbaar.

De Raad adviseert aan te geven welke materiële betekenis het voorstel nog heeft, mede gelet op de gesloten vaststellingsovereenkomsten op grond van de resoluties van 22 juni 1994, en te motiveren op welke grond de opgeroepen ongelijkheid is te rechtvaardigen.

7. De Raad merkt op dat nagekomen subsidies niet met terugwerkende kracht als negatieve persoonsgebonden aftrek kunnen worden aangemerkt. Hierdoor ontstaat naar het oordeel van de Raad een ongelijkheid met eigenaren van monumentenpanden, niet zijnde een eigen woning, die de nagekomen subsidies nog niet hebben ontvangen en eigenaren van monumentenpanden, niet zijnde een eigen woning, die de nagekomen subsidies al wel hebben ontvangen. Indien nog slechts een beperkt bedrag ten opzichte van de reeds uitgekeerde bedragen aan nagekomen subsidies is te verwachten, vindt de Raad de door het voorstel opgeroepen ongelijkheid minder aanvaardbaar. De Raad adviseert de materiële betekenis die het voorstel nog heeft aan te geven en te motiveren op welke grond de opgeroepen ongelijkheid is te rechtvaardigen.

In artikel II, onderdeel A, van het onderhavige wetsvoorstel worden verschillende soorten subsidies, die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn toegekend maar pas na 2001 zullen worden uitgekeerd, alsnog als negatieve persoonsgebonden aftrek aangemerkt. De uitbreiding van het eerste lid, onderdeel c, van artikel I, onderdeel Ua, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 ziet op subsidies voor monumentenpanden, die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet als eigen woning werden aangemerkt, zoals bijvoorbeeld verhuurde monumentenwoningen. De wijziging is bedoeld om de ongelijkheid op te heffen tussen eigenaren van monumentenpanden die een eigen woning zijn en eigenaren van monumentenpanden die geen eigen woning zijn. Als de subsidie onbelast blijft, is aan belastingplichtigen ten onrechte tot een te hoog bedrag aftrek voor kosten verleend. De voorgestelde regeling corrigeert deze te hoog verleende aftrek. Er is aan dergelijke subsidies geen vaste termijn verbonden waarbinnen zij tot uitkering komen; het is in dezen dan ook niet mogelijk om aan te geven welk gedeelte van de bedoelde subsidies al is uitgekeerd en welk gedeelte nog tot uitkering moet komen. De constatering van de Raad dat sprake is van rechtsongelijkheid doordat in de periode tussen 1 januari 2001 en de inwerkingtreding van de thans voorgestelde bepaling geen correctie heeft plaatsgevonden voor in het verleden te veel genoten aftrek van onderhoudskosten over de uitgekeerde subsidies bij eigenaren van monumenten, niet zijnde een eigen woning, is als zodanig juist. Daar staat tegenover dat het niet herstellen van de omissie in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een andere rechtsongelijkheid creëert. Belastingplichtigen die onder de Wet inkomstenbelasting 2001 kosten maken ter zake waarvan deze subsidies worden uitgekeerd, zullen wel met betrekking tot de subsidie worden gecorrigeerd voor in het verleden te veel genoten aftrek van onderhoudskosten. De subsidies in kwestie worden immers ook ten behoeve van uitgaven, die na 1 januari 2001 zijn gedaan, verstrekt en als deze subsidies tot uitkering komen, worden zij op grond van artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001 als nagekomen betaling ter zake van uitgaven voor monumenten als negatieve persoonsgebonden aftrek in aanmerking genomen. Na de inwerkingtreding van de thans voorgestelde bepaling wordt voorkomen dat in de laatstgenoemde gevallen wel een correctie plaatsvindt terwijl voor degenen die subsidies uitgekeerd krijgen ter zake van kosten die zijn gemaakt voor 1 januari 2001 een abusievelijk ontstaan heffingstekort zou worden gecontinueerd.

Het nieuw toegevoegde tweede lid van artikel I, onderdeel Ua, van hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 heeft betrekking op gemeentelijke subsidies. Deze subsidies worden toegekend voor onderhoud en verbetering en worden op termijn uitgekeerd als blijkt dat aan alle voorwaarden die terzake van het onderhoud en de verbetering zijn gesteld, is voldaan.

Een termijn van 10 jaren is voor deze subsidies heel gebruikelijk. Dit betekent, omdat er pas drie jaren zijn verstreken sinds de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001, dat nog een groot deel van de uit te keren subsidies ter zake van kosten van voor de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 door de voorgestelde bepaling in de correctie van de aftrek voor onderhoudskosten zal kunnen worden betrokken. De gemaakte kosten konden voor 2001 geheel als aftrekbare kosten in aanmerking worden genomen onder de voorwaarde dat de subsidie te zijner tijd zou worden gecorrigeerd voor in het verleden genoten onderhoudskosten.

8. Indien een vernummering als gevolg van een (andere) wetswijziging ten onrechte achterwege is gebleven, dient de vernummering uiteraard alsnog te worden aangebracht. De Raad heeft geconstateerd dat niet steeds hetzelfde beleid ten aanzien van het tijdstip van inwerkingtreding van die vernummering wordt gevolgd: soms vindt de vernummering plaats bij de inwerkingtreding van de herstellwet, soms vindt de vernummering plaats met terugwerkende kracht tot de inwerkingtreding van de wetswijziging waarbij de vernummering ten onrechte achterwege is gelaten. Ten aanzien van de vernummeringen die zijn opgenomen in artikel I, onderdelen M en O, artikel IV, onderdelen G en H, artikel VI, onderdeel B en artikel VII, onderdeel A, wordt de eerstgenoemde lijn gevolgd, ten aanzien van de vernummeringen die zijn opgenomen in artikel IV, onderdelen B, E en J, wordt de laatstgenoemde lijn gevolgd. De Raad adviseert uiteen te zetten welk beleid met betrekking tot de inwerkingtreding van de vernummeringen wordt gevolgd.

8. De Raad heeft terecht geconstateerd dat niet steeds dezelfde systematiek wordt gevolgd ten aanzien van het tijdstip van inwerkingtreding van foutieve wijzigingen en vernummeringen die het gevolg zijn van een eerdere wetswijziging. Bij het formuleren van bepalingen tot herstel van foutieve wijzigingen of vernummeringen is de ene mogelijkheid de verbeterde verwijzing of vernummering te laten werken met ingang van de datum van inwerkingtreding van de wijzigingswet. De andere mogelijkheid is terugwerkende kracht te verlenen tot en met de datum van inwerkingtreding van de wetswijziging waarbij de onjuistheid in de verwijzing of vernummering is ontstaan. Hoewel in algemene zin terughoudendheid is gepast bij het verlenen van terugwerkende kracht aan wetswijzigingen, is in de hier aan de orde zijnde gevallen alleen maar de duidelijkheid gediend met het verlenen van terugwerkende kracht aan de voorgestelde wijziging (ook al zal de fout in de verwijzing of nummering doorgaans evident zijn en niet tot een verkeerde wetstoepassing leiden). De voorgestelde inwerkingtredingbepaling is daarom aangepast in die zin dat aan de door de Raad bedoelde voorstellen tot wijziging terugwerkende kracht wordt verleend tot het moment waarop de onjuistheid in de verwijzing of vernummering is ontstaan.

9. Indien in het geval van een zogenoemd massaal bezwaar geen bezwaar is aangetekend, wordt voorgesteld alsnog op kennisgeving bij voor bezwaar vatbare beschikking binnen vijf jaar na de collectieve uitspraak aan de belastingplichtige tegemoet te komen. Bij dit voorstel plaatst de Raad de volgende kanttekeningen:

a. De herziening vindt alleen plaats indien de rechtshandeling (aanslag of inhouding) niet onherroepelijk was ten tijde van de aanwijzing als massaal bezwaar. Artikel 25a, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaalt dat bezwaren worden aangewezen als massaal bezwaar voorzover op die bezwaren ten tijde van de aanwijzing nog geen uitspraak is gedaan en deze zijn ingediend tot en met de dag voorafgaande aan de dag waarop de collectieve uitspraak terzake is gedaan. Tussen het tijdstip van aanwijzing als massaal bezwaar en de dagtekening van de collectieve uitspraak kan een aanmerkelijke tijd gelegen zijn. De rechtshandelingen waarop de herziening ziet, betreffen volgens het voorstel alleen de gevallen die ten tijde van de aanwijzing als massaal bezwaar nog niet onherroepelijk zijn. De rechtshandelingen die na dat tijdstip maar voor de dagtekening van de collectieve uitspraak plaatsvinden, worden aldus van de herziening uitgesloten. De Raad adviseert dit regime in het licht van de uitvoering van de motie-Hofstra in de toelichting te motiveren.

b. De herziening vindt plaats indien de onjuiste beantwoording van de rechtsvraag bij het verrichten van de rechtshandeling de inspecteur ter kennis is gekomen binnen vijf jaar na de collectieve uitspraak. Het voorstel brengt op deze wijze ambtshalve herziening die vatbaar is voor bezwaar en beroep binnen de horizon. Naar het oordeel van de Raad gaat dit verder dan uit de uitvoering van de motie-Hofstra voortvloeit. De Raad adviseert de voor bezwaar en beroep vatbare herziening te beperken tot de gevallen waarin de belastingplichtige een schriftelijk verzoek doet. De vraag of en in hoeverre tegen ambtshalve beslissingen van de belastingdienst rechtsmiddelen dienen open te staan, dient in een ruimer kader te worden beantwoord. In dit kader dient naar het oordeel van de Raad ook de overeenkomstige toepassing van artikel 25b AWR niet ten aanzien van de naar het oordeel van de inspecteur meest gereede partij plaats te vinden, maar ten aanzien van de degene die het schriftelijk verzoek om herziening heeft gedaan. Zoals uit de parlementaire behandeling van artikel 25b AWR is af te leiden, is er uitdrukkelijk voor gekozen in dit soort gevallen in de wet vast te leggen aan wie de teruggaaf toekomt en te vermijden dat in een procedure de vraag aan de orde kan komen wie de gerechtigde is.¹

c. Bezwaar en beroep tegen de (herzienings)beschikking kan slechts de rechtsvraag betreffen. Deze beperking sluit niet aan bij de toelichting op het voorstel, waarin is gesteld dat ook tegen het niet of te laat geven van die beschikking de normale rechtsmiddelen ter beschikking staan. De Raad adviseert deze mogelijkheden uitdrukkelijk in de bepaling op te nemen.

9. Met betrekking tot de wijzigingsvoorstellen betreffende massaal bezwaar merk ik het volgende op:

a. Met betrekking tot de voorgestelde wijziging van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, te weten het creëren van de plicht tot algemene herziening ingeval de inspecteur in een geval van massaal bezwaar in het ongelijk wordt gesteld, maakt de Raad in de eerste plaats een opmerking over het bereik van het nieuwe dertiende lid. De Raad leest hierin dat niet onder de herziening zouden vallen de rechtshandelingen die hebben plaatsgevonden tussen de aanwijzing als massaal bezwaar en de rechterlijke uitspraak, bedoeld in artikel 25, elfde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (de Raad spreekt hierbij abusievelijk over de collectieve uitspraak). Dit is echter niet de strekking van de bedoelde bepaling. Om twijfel over de reikwijdte van het voorgestelde dertiende lid te voorkomen is de formulering aangepast.

b. Volgens het voorstel vindt een herziening plaats bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking. De Raad meent dat dit verder gaat dan uit de motie-Hofstra voortvloeit. Het is echter in lijn met de motie-Hofstra om maximale rechtszekerheid te bieden aan de belastingof inhoudingsplichtigen die te maken hebben met een rechtsvraag die onderwerp is van massaal bezwaar, ook in de gevallen waarin het maken van bezwaar – mogelijk op advies van de staatssecretaris – achterwege is gelaten in afwachting van de definitieve beslissing op het massale bezwaar. Verder is het in de geest van de genoemde motie dat de inspecteur in daartoe aanleiding gevende gevallen tot herziening overgaat, zonder dat de belanghebbende daartoe een verzoek hoeft in te dienen.

Maximale rechtszekerheid houdt in dat de belanghebbende bij de belastingrechter kan opkomen tegen het handelen van de inspecteur. Daarbij is van belang dat in dit geval geen sprake is van een ambtshalve vermindering van de inspecteur in de gebruikelijke betekenis van dat begrip. Tot het verlenen van een ambtshalve vermindering in laatstbedoelde zin is de inspecteur niet gehouden op grond van de wet (vergelijk artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen). Tot de hier bedoelde herziening is de inspecteur echter wel gehouden. Herziet de inspecteur de rechtshandeling niet of onjuist, dan kan de belanghebbende volgens het voorstel daartegen bezwaar en beroep instellen. Het voorstel houdt tevens in dat ingeval twee partijen bezwaar hadden kunnen maken tegen de inhouding van belasting, de herziening toepassing vindt ten aanzien van de naar het oordeel van de inspecteur meest gereede partij. In het algemeen zal dit degene zijn van wie de belasting is ingehouden. Het zou zich echter kunnen voordoen dat deze partij niet meer bekend is. Gelet op de omstandigheid dat nog tot vijf jaren na de rechterlijke uitspraak, bedoeld in

¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 868, nr. 3, blz. 4.

artikel 25a, elfde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen herziening kan plaatsvinden, is zulks niet geheel denkbeeldig. Voor dat soort gevallen is beoogd de inspecteur een praktische mogelijkheid te geven aan zijn herzieningverplichting te voldoen. Anders dan de Raad adviseert acht ik het niet nodig hieraan een schriftelijk verzoek te laten voorafgaan.

c. De Raad adviseert nadrukkelijk in de wet op te nemen dat tegen het niet of te laat geven van de herzieningsbeschikking de normale rechtsmiddelen open staan. Dit is niet nodig, aangezien artikel 6:2 van de Algemene wet bestuursrecht voorziet in de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen het niet tijdig nemen van de beschikking. Genoemde bepaling wordt niet ontkracht door de voorlaatste volzin van het dertiende lid, aangezien deze volzin ziet op een gegeven beschikking, terwijl beroep op grond van artikel 6:2 ziet op een niet-gegeven beschikking. Eenzelfde situatie is aan de orde in het bestaande tiende lid van artikel 25a Algemene wet inzake rijksbelastingen, waar is geregeld dat beroep tegen een individuele uitspraak slechts de rechtsvraag kan betreffen. Ook in die situatie is het genoemde artikel 6:2 van toepassing.

10. Het opnemen in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, AWR van het niet voldoen aan de verplichting een loonadministratie te voeren als een strafbaar feit waarop een geldboete van de derde categorie staat, betreft naar het oordeel van de Raad niet het herstel van een misverstand maar een nieuwe lijn, gelet op de parlementaire behandeling, waarbij het niet voldoen aan deze verplichting is aangemerkt als een strafbaar feit, waarop hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie staat. Het niet voeren van een loonadministratie is uitdrukkelijk beoogd te zijn begrepen in de omschrijving van (thans) artikel 68, tweede lid, onderdeel d, AWR.¹ In de toelichting is onvoldoende gemotiveerd om welke reden deze categorie-wijziging doorgevoerd dient te worden. De Raad ziet ook geen reden om enkel ten aanzien van het voeren van de loonadministratie af te wijken van de algemene strafbaarstelling inzake het niet voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen. De Raad adviseert het voorstel op dit punt opnieuw te bezien. De Raad wijst erop dat, indien het niet voeren van een loonadministratie als strafbaar feit opgenomen blijft in artikel 68, tweede lid, AWR, dit overeenkomstig dient te gelden voor de inhoudingsplichtige van artiesten en sportbeoefenaren alsmede de inhoudingsplichtige van buitenlandse gezelschappen.

10. Het advies van de Raad van State is gevolgd. De Raad wijst er terecht op dat het niet nakomen van de verplichting een loonadministratie te voeren als bedoeld in artikel 28, aanhef en onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964 valt onder de strafbaarstelling opgenomen in artikel 68, tweede lid, onderdeel d, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Er is derhalve geen reden artikel 28, aanhef en onderdeel c, of de vergelijkbare verplichtingen tot het voeren van een loonadministratie in de artikelen 35e, eerste lid, aanhef en onderdeel c, en in artikel 35m, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op te nemen.

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

11. Wat betreft de redactionele opmerkingen van de Raad merk ik het volgende op:

De redactie van artikel 30i, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen is aangepast. Tevens is geregeld dat het eerste lid, onderdelen b en c, van dit artikel ook van toepassing wordt op buitenlandse belastingplichtigen. Hierdoor worden deze ook met betrekking tot revisierende hetzelfde behandeld als binnenlandse belastingplichtigen.

De redactionele kanttekeningen van de Raad met betrekking tot de memorie van toelichting zijn overgenomen.

¹ Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, blz. 12.

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 waarnemend Vice-President van de Raad van State,
P. van Dijk*

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 van 4 augustus 2003, no. W06.03.0285/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- De redactie van artikel 30i, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen aan het voorstel aanpassen.

Memorie van toelichting

- In de toelichting op artikel II, onderdeel D, het verband tussen de wijziging van artikel I, onderdeel AKb en artikel I, onderdeel AKac, aangeven.
- De artikelen 3.16, twaalfde lid, en 3.93, derde lid, van de Wet Inkomstenbelasting 2001 en artikel 10, vijfde lid, van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 van een toelichting voorzien.
- In de toelichting op artikel II, onderdeel A, tweede paragraaf, bij de resolutie van 22 juni 1994, nr. AAS 94/14 een vindplaats vermelden.