

Datum	Naam document
29-3-2022	Advies Raad voor de Rechtspraak
13-4-2022	Advies Hoge Raad



Raad voor de
rechtspraak

De staatssecretaris van Fiscaliteit en
Belastingdienst

Persoonsgegevens

Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Afdeling strategie

bezoekadres
Kneuterdijk 1
2514 EM Den Haag

correspondentieadres
Postbus 90613
2509 LP Den Haag

t (088) 361 00 00
f (088) 361 00 22
www.rechtspraak.nl

datum 29 maart 2022
doorkiesnummer 088-361 33 17
e-mail wetgeving.rvdr@rechtspraak.nl
ons kenmerk UIT 13040 STRA/RMD
uw kenmerk 2022-00000404978
cc De minister voor Rechtsbescherming
bijlage(n) -
onderwerp Advies inzake het concept wetsvoorstel Fiscale verzamelwet
2023

Geachte heer Persoonsgegevens

Bij brief van 11 februari 2022, ontvangen op 14 februari, kenmerk 2022-00000404978, verzocht u de Raad voor de rechtspraak (de 'Raad') advies uit te brengen inzake de Fiscale verzamelwet 2023 (het 'Wetsvoorstel').

HET WETSVOORSTEL

Met het Wetsvoorstel worden in een aantal belastingwetten en enige andere wetten enkele wijzigingen van overwegend technische aard aangebracht. Gezien het onderstaande advies wijst de Raad in het bijzonder op de volgende onderdelen:

Voor bezwaar vatbare beschikkingen op belastingaanslag voor bezwaar en beroep onderdeel van belastingaanslag: onderdeel 5 van de Memorie van Toelichting (MvT)

Op een aanslagbiljet worden naast de bedragen van de belastingaanslag vaak ook de bedragen van andere al dan niet daarmee samenhangende voor bezwaar vatbare beschikkingen vermeld. Een belanghebbende dient in beginsel tegen de belastingaanslag en andere voor bezwaar vatbare beschikkingen *afzonderlijk* bezwaar te maken. Ten aanzien van de belastingaanslag en enkele andere voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld, kent de wet een aanvullende regeling¹ die ten goede komt aan de rechtsbescherming, het maken van bezwaar vereenvoudigt en daarmee het doenvermogen minder belast. Deze regeling zorgt er onder andere voor dat een ingediend bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in beginsel ook als een bezwaarschrift wordt gezien tegen andere in die regeling genoemde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Echter, op dit moment kent deze regeling een afwijkende werking ten aanzien van boetebeschikkingen waardoor de beoogde rechtsbescherming en eenvoud niet optimaal zijn. Ook is de regeling niet van toepassing ten aanzien van bepaalde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen eveneens op het aanslagbiljet kunnen zijn

¹ Artikel 24a, tweede tot en met vierde lid, AWR



Raad voor de
rechtspraak

datum 29 maart 2022
kenmerk UIT 13040
pagina 2 van 4

vermeld.

In het Wetsvoorstel wordt voorgesteld dat alle voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen naast de bedragen van de belastingaanslag op het aanslagbiljet zijn vermeld, voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Voor de regeling van ambtshalve vermindering in de IB-sfeer wordt een vergelijkbaar systeem voorgesteld, ook voor beschikkingen die op de belastingaanslag horen te zijn vermeld op grond van wet- en regelgeving, maar dat niet zijn.

Betalingsvordering lokale belastingen: onderdeel 8 MvT

De Invorderingswet 1990 (hierna: IW) kent sinds 1 juli 2020 de betalingsvordering. De betalingsvordering is een vorm van vereenvoudigd derdenbeslag onder een betaaldienstverlener. De voorgestelde wijzigingen beogen dat de bij ministeriële regeling gestelde nadere regels met betrekking tot de gevallen waarin en de wijze waarop aan de betalingsvordering uitvoering moet worden gegeven, ook gelden voor gemeenten, provincies en waterschappen.

Na overleg met de gerechten, adviseert de Raad als volgt.²

ADVIES

Voor bezwaar vatbare beschikkingen op belastingaanslag voor bezwaar en beroep onderdeel van belastingaanslag

De Raad merkt op dat in de situatie waarin de Belastingdienst een aanslag oplegt naar een positief bedrag, nadat naar een verlies aangifte is gedaan, een belanghebbende in de huidige praktijk in rechte op kan komen tegen de – zonder vastgesteld verlies – opgelegde aanslag Inkomstenbelasting (IB) of Vennootschapsbelasting (VPB), met als beoogd doel alsnog een verliesvaststelling te bewerkstelligen. In de jurisprudentie wordt aangenomen dat de Belastingdienst ook impliciet verliesvaststellingsbeschikkingen kan nemen door bij de aanslagregeling geen verlies vast te stellen, nadat wel naar een negatief belastbaar bedrag aangifte is gedaan (zie bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 13 augustus 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AQ6917](#); rechtsoverweging 6). In deze situatie wordt dus aangenomen dat het verlies is vastgesteld op nihil, terwijl op de belastingaanslag geen bedrag staat vermeld. Zonder deze jurisprudentie zal in het hiervoor beschreven geval voor een belanghebbende een nihilaanslag het hoogst haalbare zijn in bezwaar, (hoger) beroep en cassatie tegen de belastingaanslag; een verliesvaststellingsbeschikking kan dan niet worden bereikt.

Door in artikel 9.6 van de Wet IB expliciet op te nemen dat ook beschikkingen die op het aanslagbiljet hadden moeten staan, maar daarop niet zijn vermeld, geacht worden onderdeel te zijn van de belastingaanslag, en dat niet te doen voor de regeling van artikel 24a, tweede lid, van de AWR, is

² De Raad voor de rechtspraak heeft op grond van artikel 95 van de Wet op de rechterlijke organisatie een wettelijke adviestaak met betrekking tot nieuwe wets- en beleidsvoorstellen die gevolgen hebben voor de rechtspraak. De adviezen worden vastgesteld na overleg met de gerechten. De Raad voor de rechtspraak is een adviescollege in de zin van artikel 79 en 80 van de Grondwet. Bij het opstellen van zijn adviezen beoordeelt de Raad de voorgenoemde wet- en regelgeving in het bijzonder op de gevolgen voor de organisatie en de werklust van de gerechten en op de (praktische) toepasbaarheid en uitvoerbaarheid. Rechters zijn bij de behandeling van individuele zaken niet gebonden aan de inhoud van de wetgevingsadviezen van de Raad voor de rechtspraak.



Raad voor de
rechtspraak

datum 29 maart 2022
kenmerk UIT 13040
pagina 3 van 4

onduidelijk of voorgenoemde jurisprudentie nog toegepast kan worden na de beoogde wetwijzigingen. In de artikelsgewijze toelichting bij artikel I, onderdeel E, wordt hier in zekere zin op ingegaan, maar is volgens de toelichting deze aanvulling niet nodig omdat een belanghebbende nog de mogelijkheid heeft de Belastingdienst te verzoeken een voor bezwaar vatbare beschikking te nemen (of bij het uitblijven daarvan de Belastingdienst schriftelijk in gebreke te stellen en vervolgens een beroep schriftelijk in te dienen bij de rechtbank). Daarmee lijkt een andere oplossing beschreven te worden dan de situatie waarin de jurisprudentie over de verliesvaststelling nu voorziet. De Raad adviseert in de MvT bij het Wetsvoorstel nader in te gaan op de hierboven beschreven situatie, of een en ander alsnog op te nemen in artikel 24a, tweede lid, van de AWR.

2.2 Betalingsvordering lokale belastingen

De terugwerkende kracht die artikel XV, eerste lid, onderdeel c, van het Wetsvoorstel aan de artikelen VI, VII en VIII verleent, bindt provinciën, gemeenten en waterschappen per 1 juli 2020³ aan de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (hierna: URIW) voor zover daarin nadere regels zijn gesteld ten aanzien van de toepassing van de betalingsvordering zoals bepaald in artikel 19, eerste lid, van de IW. De Raad merkt op dat in de toelichting bij het Wetsvoorstel niet wordt ingegaan op de noodzaak van deze terugwerkende kracht, anders dan dat de betalingsvordering bij de invoering daarvan per abuis niet was ingevoerd voor de lokale belastingen. Het toekennen van terugwerkende kracht kan evenwel problematisch zijn indien een provincie, gemeente of waterschap in de periode na 1 juli 2020 gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die artikel 19, eerste lid, van de IW biedt, en daarbij niet de in de URIW gestelde regels heeft gevolgd. Geadviseerd wordt de noodzaak van de terugwerkende kracht in de MvT nader toe te lichten, of – als deze noodzaak ontbreekt – geen terugwerkende kracht te verlenen aan de artikelen VI, VII en VIII van het Wetsvoorstel.

WERKLAST

Het Wetsvoorstel heeft gevolgen voor de Rechtspraak. De Raad verwacht dat de werklast voor gerechten toeneemt. Deze toename zal naar verwachting niet substantieel zijn. Hieronder is dit toegelicht.

Toelichting

De Raad verwacht een toename in het aantal zaken waar het gaat om maatwerk bij belastingrente. In de nieuwe regeling kan de Belastingdienst – in tegenstelling tot in de huidige regeling – in bepaalde situaties maatwerk leveren voor het verminderen van belastingrente. Hierdoor gaan belastingplichtigen mogelijk vaker in beroep om dit maatwerk te verkrijgen (of als ze het niet eens zijn met het geleverde maatwerk). Tevens verwacht de Raad een toename in het aantal zaken vanwege de tegemoetkoming in schrijnende situaties bij het verkrijgen van een nalatenschap. De reden hiervoor is dat belastingplichtigen naar verwachting beroep instellen indien zij – anders dan de Belastingdienst – menen onder de regeling te vallen.

³ In artikel XV lid 1, onderdeel c is abusievelijk is 2021 vermeld in plaats van 2020.

datum 29 maart 2022
kenmerk UIT 13040
pagina 4 van 4

De Raad schat verder in dat zaken complexer worden als gevolg van de nieuwe regeling voor maatwerk bij belastingrente. Het kan bijvoorbeeld gaan over complexe (handmatige) renteberekeningen. Dit beeld ziet de Raad bevestigd in de uitvoeringstoetsen die de Belastingdienst voor het Wetsvoorstel heeft uitgevoerd. Hoe dit in de praktijk daadwerkelijk zal uitpakken is echter afhankelijk van verschillende factoren, zoals hoe de regeling door de Belastingdienst wordt gecommuniceerd, in hoeverre de regeling (op termijn) geautomatiseerd kan worden toegepast en – in het verlengde daarvan – hoe vaak de Belastingdienst in bezwaar of (hoger) beroep ambtshalve de rente zal verminderen.

Vooralsnog verwacht de Raad niet dat het Wetsvoorstel leidt tot substantiële gevolgen voor de werklust van de Rechtspraak.

CONCLUSIE

De Raad voor de rechtspraak heeft geen zwaarwegende bezwaren tegen het Wetsvoorstel, maar geeft u in overweging om het Wetsvoorstel op de in dit advies genoemde onderdelen te verduidelijken en/of aan te passen.

TOT SLOT

Indien na het uitbrengen van dit advies het Wetsvoorstel op belangrijke onderdelen wordt gewijzigd of indien uit nadere uitvoeringsregelgeving belangrijke werklustgevolgen voortvloeien, dan wordt de Raad graag in de gelegenheid gesteld daarover aanvullend te adviseren. Met het oog op de voorbereiding van de gerechten op de invoering van het Wetsvoorstel, stelt de Raad er prijs op als hij geïnformeerd wordt over de indiening van het Wetsvoorstel bij de Tweede en de Eerste Kamer en de plaatsing van de definitieve wetstekst in het *Staatsblad*. Ook eventuele nadere regelgeving volgend op dit Wetsvoorstel met gevolgen voor de rechtspleging valt binnen het adviesrecht van de Raad. Voor zover van toepassing, ontvangt de Raad graag een adviesaanvraag voor deze nadere regelgeving.

Hoogachtend,

Persoonsgegevens



Persoonsgegevens

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE 'S-GRAVENHAGE

Datum: 13 april 2022

Kenmerk: UIT-ADNLR/2022/139

Geachte Persoonsgegevens

Bij brief van 1 april 2022 heeft u ons verzocht te adviseren over het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023, voor zover dat betrekking heeft op het voorgestelde artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Ons advies treft u aan in de bijlage. Het advies zal ook aan de wetgevingsadviezen op de website van de Hoge Raad worden toegevoegd.

Hoogachtend,

Persoonsgegevens

Persoonsgegevens

Advies van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad 13 april 2022

1. Adviesaanvraag

Bij brief van 1 april 2022 (kenmerk 022-0000112665) heeft Persoonsgegevens van het ministerie van Financiën aan de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad ter advisering toegezonden het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023, voor zover dat betrekking heeft op het voorgestelde artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

In reactie op deze adviesaanvraag hebben de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad bij brief van 13 april 2022 (kenmerk: UIT-ADNLR/2022/139) het volgende advies uitgebracht.

2. Advies

In algemene zin staan wij positief tegenover de aan het voorgestelde artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) ten grondslag liggende gedachte om de beslechting van geschillen betreffende de afwijzing van een verzoek om een fiscale onderling overlegprocedure aan de belastingrechter op te dragen. De belastingrechter beschikt over kennis en ervaring op het gebied van de vraagstukken die bij deze geschillen aan de orde komen. Het wordt daardoor eenvoudiger om de efficiency, de kwaliteit en de consistentie van de rechtspraak op dit terrein te waarborgen als de belastingrechter over deze geschillen komt te beslissen.

Wel zouden wij enkele vragen en opmerkingen over de uitwerking van de regeling onder de aandacht willen brengen.

In de eerste plaats willen wij aandacht vragen voor het overgangsrecht. Al eerder, zie bijvoorbeeld het jaarverslag van de Hoge Raad over 2015, heeft de Hoge Raad gewezen op het belang van duidelijk overgangsrecht en er aandacht voor gevraagd dat zich met regelmaat moeilijkheden voordoen als gevolg van ontbrekend of ontoereikend overgangsrecht.¹ Aandacht voor overgangssituaties bij de totstandkoming van nieuw recht levert een belangrijke bijdrage aan de rechtszekerheid en voorkomt dat nodeloos over dat overgangsrecht moet worden geprocedeerd, met alle maatschappelijke kosten van dien. Het verdient daarom naar onze overtuiging aanbeveling om bij artikel 39a AWR een overgangsbepaling op te nemen die er geen twijfel over laat bestaan welke rechter bevoegd is inzake op de invoeringsdatum ingediende of afgehandelde verzoeken, lopende en afgehandelde bezwaren, lopende en afgehandelde beroepen bij de rechtbank en lopende procedures bij de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State.

¹ https://www.hogeraad.nl/publish/pages/937/hr_jaarverslag_2015.pdf, blz. 38.

Een tweede punt van aandacht hangt samen met de omstandigheid dat in het belastingrecht in tegenstelling tot het algemeen bestuursrecht een gesloten stelsel van rechtsbescherming geldt.² Dit betekent onder meer dat alleen concreet aangeduide belanghebbenden een rechtsingang bij de belastingrechter hebben. Uit de tekst van het voorgestelde artikel 39a AWR volgt dat die rechtsingang wordt geboden aan de belastingplichtige. Als gevolg daarvan zouden andere belanghebbenden, zoals de inhoudingsplichtige of de aansprakelijk gestelde derde, geen rechtsingang bij de belastingrechter hebben als hun verzoek aan de minister om in onderling overleg te treden zou worden afgewezen. Niet uitgesloten is dat een dergelijke andere belanghebbende op grond van het toepasselijke belastingverdrag wel een dergelijk verzoek zou kunnen indienen. Artikel 25, lid 1, OESO Modelverdrag spreekt in dit verband over het verzoek van 'a person' en uit artikel 1 van dit modelverdrag lijkt niet te volgen dat onder 'a person' in dit verband alleen de belastingplichtige kan worden begrepen. En in artikel 6 van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting ingeval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) wordt gesproken over 'een onderneming' die haar zaak kan voorleggen aan de bevoegde autoriteit. Dat een inhoudingsplichtige belang zou kunnen hebben bij onderling overleg lijkt reeds te volgen uit de omstandigheid dat loonheffing onder omstandigheden als eindheffing fungeert en uit de omstandigheid dat dividendbelasting onder omstandigheden voor rekening van de inhoudingsplichtige blijft. Ook lijkt niet ondenkbaar dat een aansprakelijkgestelde, die op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 tegen de onderliggende belastingaanslag kan opkomen, geconfronteerd wordt met een dubbele heffing die door een onderling overlegprocedure zou kunnen worden opgeheven. Het verdient naar onze indruk aanbeveling om het voorgestelde artikel 39a AWR zo te wijzigen dat de werking ervan zich ook uitstrekt tot verzoeken van andere direct belanghebbenden dan de belastingplichtige. Mocht de wetgever toch de werking van artikel 39a AWR willen beperken tot belastingplichtigen, dan verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting te verduidelijken of ten aanzien van andere belanghebbenden dan belastingplichtigen de rechtsingang ongewijzigd blijft, in die zin dat zij de mogelijkheid behouden om de afwijzing van hun verzoek ter beoordeling voor te leggen aan de algemene bestuursrechter, hetgeen ons weinig opportuun lijkt uit een oogpunt van rechtseenheid. Een alternatief zou zijn om deze andere belanghebbenden te verwijzen naar de civiele rechter, die als 'restrechter' optreedt wanneer er geen bestuurlijke rechtsingang voorhanden is, maar ook dat lijkt uit een oogpunt van rechtseenheid niet opportuun.

Verder wordt in de memorie van toelichting - vlak voordat de artikelsgewijze toelichting begint - mede in de voetnoten 8 en 9 uiteengezet dat het voorgestelde artikel 39a AWR alleen ziet op de op grond van artikel 25, leden 1 en 2, van het OESO Modelverdrag te starten overlegprocedures. De een-na-laatste volzin van deze alinea kan naar onze indruk aanleiding zijn voor misverstand. Die volzin luidt: *"Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat onderlinge overlegprocedures waarop bijvoorbeeld bilaterale of multilaterale*

² Zie de artikelen 26 en 26a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

verrekenprijsverzoeken worden gebaseerd niet onder de reikwijdte van de voorgestelde bepaling vallen". Naar onze indruk is het niet de bedoeling om elk verzoek betreffende verrekenprijzen buiten de toepassing van artikel 39a AWR te laten, maar dat die uitsluiting alleen ziet op gevallen waarin zekerheid vooraf (door middel van een zogenoemde Advance Pricing Agreement) is gevraagd. Aan de tekst van de zojuist geciteerde volzin zou echter een ruimere betekenis kunnen worden toegekend. Het verdient aanbeveling deze onduidelijkheid weg te nemen. Verder zou verduidelijkt kunnen worden of enig rechtsmiddel, en zo ja welk, kan worden aangewend door de belanghebbende die in het kader van de verstrekking van zekerheid vooraf over te hanteren verrekenprijzen, op wenst te komen tegen de afwijzing van een verzoek om in onderling overleg te treden.

Ten slotte nog een detail: In onderdeel 11, eerste alinea van de memorie van toelichting staat dat het verzoek moet worden ingediend bij de bevoegde autoriteit '(in Nederland: de Minister van Financiën)'. Deze zinsnede zou de indruk kunnen wekken dat het verzoek ook naar het Ministerie van Financiën moet worden gestuurd. Dat laatste is blijkens onderdeel 3.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures³ niet het geval. Het verzoek dient te worden gestuurd naar de Belastingdienst/Grote Ondernemingen t.a.v. het MAP-team. Wanneer gevreesd wordt voor verkeerd geadresseerde verzoeken, en mogelijke geschillen over de doorzendplicht, zou overwogen kunnen worden dit te verduidelijken.

³ Wijzigingsbesluit van 15 november 2021, nr. 2021-0000226675, Staatscourant 9 december 2021, nr. 47634.