

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie voor Justitie van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
de heer D. Nava
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 22 mei 2008

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Wijziging van het Burgerlijk Wetboek, de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de tenuitvoerlegging van een beschikking van de Commissie van de Europese Gemeenschappen of een rechtelijke uitspraak inzake staatssteun, alsmede wijziging van het Burgerlijk Wetboek om de procedure voor het vaststellen van de wettelijke rente aan te passen (nr. 31 418)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel 'terugvordering staatssteun' (hierna: het wetsvoorstel). De Orde heeft hierin aanleiding gevonden voor de hierna volgende reactie. Vooraf merkt de Orde op dat zij zich beperkt tot de onderworpen die voor de heffing en invordering van belasting van belang zijn.

Algemeen

Het wetsvoorstel voorziet –kort samengevat– in een wettelijke grondslag voor terugvordering en ongedaanmaking van steun die in strijd met het gemeenschapsrecht (het recht van de Europese Unie) is verstrekt. Die wettelijke grondslag is vereist, zoals de Afdeling rechtspraak van de Raad van State recent heeft beslist (voor subsidies); de Memorie van Toelichting (MvT), vermeldt in dit verband de uitspraken van 11 januari 2006, AB 2006, 208 en JB 2006, 54 (MvT, blz. 7). Het wetsvoorstel maakt een einde aan eventueel bestaande onzekerheden over de aanwezigheid van een toereikende grondslag voor terugvordering in het Nederlandse recht. Dit bevordert de rechtszekerheid, hetgeen de Orde positief waardeert.

Het commentaar van de Orde zal daarom vooral bestaan in het plaatsen van kanttekeningen bij enkele naar het oordeel van de Orde wezenlijke uitvoeringsaspecten, in het belang van diezelfde rechtszekerheid. Daarbij zal de Orde enkele suggesties voor aanpassingen in het wetsvoorstel doen.

Commentaar op onderdelen

Termijn waarbinnen de lidstaat (het bestuursorgaan) terugvordering formaliseert

De basis van terugvordering van onrechtmatig verleende steun wordt gevormd door een beschikking van de Commissie, die de lidstaat als het ware opdracht geeft om tot terugvordering over te gaan. De bevoegdheid van de Commissie om zulks te doen verjaart na een termijn van tien jaar (na de dag waarop de onrechtmatige steun is verleend); deze termijn kan worden gestuit en geschorst. Met het oog op deze termijn acht de Orde het op zich zelf legitiem dat wordt voorgesteld om de geldende termijnen van navordering en naheffing (vijf en in sommige situaties twaalf jaar) te laten vervallen; zie artikel III, onderdelen A tot en met C van het wetsvoorstel. Dit neemt niet weg dat het geheel laten vervallen van enige termijn waarbinnen het bestuursorgaan – in casu de fiscus– uitvoering dient te geven aan de ‘opdracht’ van de Commissie tot gevolg kan hebben dat langdurig onzekerheid blijft bestaan of de fiscus tot terugvordering zal overgaan. De Orde zou dan ook willen suggereren om in het wetsvoorstel een bepaling op te nemen, inhoudende dat de fiscus binnen drie jaar nadat de beschikking van de Commissie onherroepelijk is geworden de terugvordering dient te formaliseren in een beschikking of besluit. Hoewel de Orde zich realiseert dat het nationale recht geen belemmeringen mag bevatten om de terugvordering van staatssteun te realiseren, geldt ook dat voor de effectuering van de terugvordering nationale procedurele autonomie geldt. Deze nationale procedurele autonomie mag evenwel, zoals de MvT (blz. 1) terecht opmerkt, geen afbreuk doen aan de volle werking van het gemeenschapsrecht. De Orde is evenwel van mening dat een termijn als hiervoor genoemd, lang genoeg is om de werking van het gemeenschapsrecht – in casu het formaliseren van de terugvordering van staatssteun in een beschikking of besluit – te effectueren. Het meest geëigende artikel om dit te regelen is, gezien het algemene karakter van een dergelijke bepaling, naar onze mening het voorgestelde artikel 4:80b Awb. Gezien de verwijzing naar de specifiek voor de heffing van belasting geldende regelingen in het vijfde lid van het voorgestelde artikel 4:80b Awb, zou in het voorgestelde artikel 5a van de AWR een schakelbepaling moeten worden opgenomen.

Gevolgen van terugvordering voor de belastingheffing in andere jaren

Doel van de terugvordering van onrechtmatig verleende steun is onder meer om de situatie zoals die had gegolden zonder het verlenen van de steun te herstellen (MvT, bladzijden 11-12). Beperken wij ons tot ondernemers, dan zal, zoals in de MvT terecht aangegeven, terugvordering over enig jaar tot gevolg hebben dat de winst in dat jaar hoger wordt (of een verlies lager). Ook zou –de MvT noemt dit niet met zoveel woorden– terugvordering het gevolg kunnen zijn van een tariefmatig verleend voordeel. Niet de winst wijzigt dan, maar het belastingbedrag. Dit zal in veel gevallen gevolgen hebben voor de belastingheffing over andere jaren, met name door verliesverrekening.

Het spreekt vanzelf dat de gevolgen die terugvordering aldus heeft voor de belastingheffing over andere jaren, eveneens moeten worden 'hersteld' of alsnog in werking moeten treden, alsof de steunverlening niet had plaatsgevonden; daarnaast kan de belastingheffing over andere jaren gevolgen hebben voor het jaar van terugvordering (beide gevolgen hierna ook wel te noemen de 'doorwerking'). Gezien de uitlatingen op de geciteerde plaats van de MvT wordt blijkbaar verondersteld dat bedoeld herstel zal intreden zonder dat hiervoor nadere regelgeving vereist is. In het wetsvoorstel is hiervoor in ieder geval geen aparte bepaling opgenomen.

Volgens de Orde is het zeer de vraag of het hiervoor bedoelde herstel wel in alle gevallen voldoende is gewaarborgd, met name in die gevallen waarin de 'doorwerking' niet per definitie nadelig is voor degene van wie de steun is teruggevorderd. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan verliesterugwenteling naar een winstjaar, waarover achteraf bezien te weinig belasting is betaald doordat het tarief 'te laag' was. Bij terugwenteling wordt dan in eerste instantie alleen naar het 'lage' tarief belasting gerestitueerd. Indien over het winstjaar alsnog de onrechtmatig genoten steun wordt teruggevorderd (door middel van navordering ten bedrage van het tariefverschil), behoort eveneens als gevolg van verliesverrekening tegen het hoge tarief een even zo grote restitutie plaats te vinden. Hetzelfde geldt in de volgende situatie: belastingplichtige heeft in jaar 1 een winst van 100 behaald. Zijn winst zou 125 zijn geweest als hij geen gebruik had kunnen maken van een bepaalde belastingvrijstelling. In jaar 2 lijdt de belastingplichtige een verlies van 125. Van dit verlies wordt 100 teruggewenteld naar jaar 1 als gevolg waarvan de belastingplichtige de over jaar 1 betaalde belasting terugkrijgt. Later blijkt de belastingvrijstelling staatssteun te zijn. Op grond van het thans voorliggende wetsvoorstel kan de belasting over een bedrag 25 teruggevorderd worden door middel van een navorderingsaanslag. Dit betekent dat de belastbare winst alsnog 125 bedraagt. De belastingplichtige dient over de extra 25 alsnog belasting te betalen. De belastingplichtige heeft in jaar 2 echter 125 verlies geleden waarvan slechts 100 verrekend is. De overige 25 is nog niet verrekend, maar zou hij kunnen verrekenen nu de winst over jaar 1 125 blijkt te bedragen. Er zou dus naast de additionele heffing over jaar 1 een even zo grote terugbetaling moeten plaatsvinden.

Volgens de Orde is het twijfelachtig of de Belastingdienst op basis van het thans liggende wetsvoorstel gehouden is in deze situaties de verliesterugwentelingsbeschikking te herzien en, indien hij dat weigert, of de belastingplichtige in kwestie dan een rechtsingang heeft.

Gelet op een en ander lijkt het de Orde dan ook gewenst om in het wetsvoorstel een bepaling op te nemen, inhoudende dat de Belastingdienst gehouden is, in beginsel gelijktijdig met de formalisering van een terugvorderingsactie, de corresponderende aanpassingen over andere jaren of hetzelfde jaar eveneens te formaliseren door middel van één of meer passende besluiten en/of beschikkingen. Het sluitstuk hiervan zou dan de bepaling moeten zijn dat, indien dit –in de visie van de belastingplichtige ten onrechte– niet gebeurt, dit op te vatten is als een fictieve weigering waartegen bezwaar en beroep open staat.

Aan deze bepalingen zou dan voorts toegevoegd moeten worden – in lijn met het voorgestelde art. 5a AWR – dat in de belastingwet opgenomen beperkingen met betrekking tot herziening van beschikkingen (ten gunste van de belastingplichtige, zoals bijvoorbeeld de herziening van een verliesverrekeningsbeschikking) buiten toepassing dienen te blijven. Bovendien dient dit niet beperkt te blijven tot wettelijke beperkingen, maar ook tot beleidsmatige beperkingen (te denken valt aan het beleid inzake ambtshalve herziening/vermindering). Met bepalingen van deze strekking zou het wetsvoorstel (nog meer) aan evenwicht winnen.

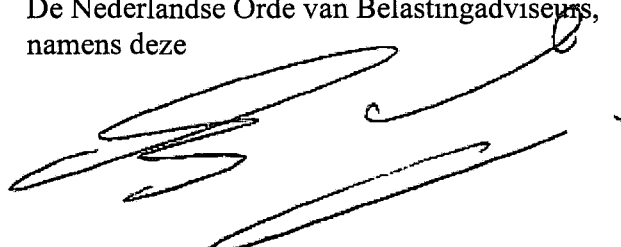
Toepassing AWR en Invorderingswet 1990 met betrekking tot fiscale staatssteun

In het voorgestelde art. 4.80b, vijfde lid, Awb is bepaald dat als het gaat om de terugvordering van 'fiscale' staatssteun, dit gebeurt met toepassing van de AWR en de Invorderingswet 1990. Art. 4.80b, vijfde lid, Awb gebruikt in dit kader de woorden "voor zover de steun bestond uit vermindering van belasting". De Orde vraagt zich af of deze woorden het begrip 'fiscale staatssteun' volledig dekken. Indien bijvoorbeeld een verlies geleden is en dit verlies als gevolg van een terugvorderingsbeschikking van de Europese Commissie verlaagd dient te worden, kan dan nog gesproken worden van 'vermindering van belasting'? De Orde betwijfelt dit en stelt dan ook voor om art. 4.80b, vijfde lid, Awb zodanig te redigeren dat hieronder alle situaties vallen waarin van 'fiscale staatssteun' kan worden gesproken.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen