

## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 5 oktober 2004

**Betreft: NOB commentaar op wetsvoorstel "Wijziging van enkele belastingen c.a. (Overige fiscale maatregelen 2005)", Kamerstuknummer 29 758**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: *de Orde*) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2005) en ziet daarin aanleiding tot een reactie met betrekking tot de volgende twee onderwerpen:

- Invoering van de last onder dwangsom in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en
- Aanpassing van het regime van de conserverende aanslagen in de Invorderingswet aan het arrest HvJ EG van 11 maart 2004 (Hughes de Lasteyrie du Saillant).

### 1. Last onder dwangsom

In het wetsvoorstel wordt een nieuw dwangmiddel geïntroduceerd, de last onder dwangsom. Volgens het wetsvoorstel zal de Belastingdienst in de volgende gevallen overgaan tot het opleggen van een dwangsom aan administratieplichtigen:

- een administratieplichtige geeft niet, onjuist of onvolledig gevolg aan een verzoek tot verstrekking van gegevens of inlichtingen ten behoeve van de belastingheffing of -invordering van derden (art. 53, eerste lid, onderdeel a, AWR en art. 62 IW 1990);
- administratieplichtigen geven niet, onjuist of onvolledig uitvoering aan hun renseigneringsverplichtingen (art. 53, tweede en derde lid, AWR);
- administratieplichtigen komen hun administratie- en bewaarplicht niet na (art. 52 AWR).

De staatssecretaris motiveert de toevoeging van dit zware dwangmiddel aan het toch al uitgebreide dwangmiddeleninstrumentarium van de Belastingdienst door te wijzen op de recente bouwfraudeaffaire en de moeite die de Belastingdienst heeft moeten doen en nog moet doen om informatie van bouwbedrijven te verkrijgen. De Orde vraagt zich echter af of de staatssecretaris zich hierbij niet te zeer heeft laten leiden door deze toch wel uitzonderlijke en exceptionele affaire die in Nederland nog niet eerder op deze schaal is voorgekomen.

## N | O | B

Het is de Orde uit eigen ervaring bekend dat administratieplichtingen vrijwel steeds aan hun verplichtingen voldoen en de Belastingdienst nauwelijks problemen ondervindt bij het verkrijgen van informatie. De Orde vraagt zich dan ook of het uitzonderlijke karakter van de recente bouwfraudeaffaire het zware dwangmiddel van de last onder dwangsom rechtvaardigt en of er niet te veel op een zeer bijzonder incident wordt gereageerd. De Orde meent dat het bestaande sanctie-instrumentarium van de Belastingdienst (zie hierna) reeds voldoende is om de gevraagde informatie te verkrijgen. In dit verband zou het wenselijk zijn als de staatssecretaris kon aangeven in welk percentage van alle informatieverzoeken uiteindelijk de gevraagde informatie niet is verkregen. In de toelichting heeft de Orde deze informatie niet aangetroffen.

De Orde is voorts van mening dat het wetsvoorstel tot overkill kan leiden. Zo kan de Belastingdienst in het kader van een derdenonderzoek strafvervolgung instellen, indien een administratieplichtige weigert bepaalde informatie aan de fiscus te verstrekken. Verder heeft de Belastingdienst de sanctie van de omkering (verzwaring) van de bewijslast, indien een administratieplichtige niet, onjuist of onvolledig voldoet aan zijn administratie- en bewaarplicht. De Orde is van mening dat, als een dwangsom wordt opgelegd:

1. Er geen gebruik meer zal worden gemaakt van het strafrechtelijke instrumentarium, en
2. de sanctie van de omkering (verzwaring) van de bewijslast niet zal worden gehanteerd.

Gebeurt dit namelijk wel, dan zal in het gros van de gevallen een combinatie van diverse sancties de administratieplichtige onevenredig zwaar straffen. Meer in het algemeen heeft de Orde in de toelichting op het wetsvoorstel een beschouwing over de samenloop van de diverse dwangmiddelen van de Belastingdienst, na aanneming van dit wetsvoorstel, node gemist en verzoekt de staatssecretaris hierop alsnog in te gaan en aan te geven in welke gevallen welk sanctiemiddel zal worden gebruikt. Voorkomen moet immers worden dat de administratieplichtige door de veelheid van dwangmiddelen wordt gemangeld. De Orde acht in elk geval van belang dat onomstotelijk komt vast te staan dat slechts in uitzonderingssituaties naar het middel van de dwangsom zal worden gegrepen. De Orde zou ook graag zien dat deze situaties meer in detail in de wet zouden worden vastgelegd, indien het voorstel wordt gehandhaafd.

Voorts acht de Orde het wetsvoorstel te eenzijdig gericht op de belangen van de Belastingdienst. In de praktijk wordt namelijk al jarenlang gevraagd om invoering van de mogelijkheid om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen een informatieverzoek van de Belastingdienst. Tot op heden heeft de staatssecretaris aan deze naar de mening van de Orde gerechtvaardigde wens geen gehoor gegeven. Dit wetsvoorstel is een goede gelegenheid om alsnog deze wens van het bedrijfsleven in te willigen, met name omdat na invoering van de mogelijkheid van het opleggen van dwangsommen, de Orde voorziet dat behoefte om in bezwaar en beroep te komen tegen het verzoek om informatie alleen nog maar sterker zal worden. De situatie kan immers ontstaan dat de Belastingdienst een verzoek om inlichtingen doet, waarmee de belastingplichtige het niet eens is. De administratieplichtige kan dan niet tegen dit verzoek in bezwaar en zo nodig in beroep. Daarentegen kan hij wel worden geconfronteerd met een dwangsom. Weliswaar kan de administratieplichtige tegen de dwangsombeschikking in bezwaar en beroep komen, maar in deze administratieve procedure kan niet de rechtmatigheid van het informatieverzoek aan de orde worden gesteld noch heeft het bezwaar- en beroepschrift schorsende werking, zodat de dwangsom in principe 'direct' kan worden ingevorderd.

## N | O | B

De belasting-/administratieplichtige moet dan een voorlopige voorziening bij de rechter vragen, maar dat leidt tot hoge extra kosten van een afzonderlijke juridische procedure. Als de Orde dit geheel overziet, dan is dit wel erg sterk in het voordeel van de Belastingdienst en komt de rechtsbescherming van de administratieplichtige in het gedrang. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook meer aandacht te schenken aan de bescherming van de gerechtvaardigde belangen van de administratieplichtige. In het bijzonder verzoekt de Orde de staatssecretaris een regeling in te voeren waardoor (de belastingplichtige en) de administratieplichtige de mogelijkheid krijgt om in bezwaar en beroep te gaan tegen een verzoek om informatie van de Belastingdienst.

Voorts vraagt de Orde of de staatssecretaris kan bevestigen dat in situaties waarin niet vaststaat of de Belastingdienst bepaalde informatie mag opvragen, niet van het dwangmiddel van de last onder dwangsom gebruik zal worden gemaakt? Gedacht kan onder meer worden aan de situatie dat een administratieplichtige wordt gevraagd om stukken die mogelijk onder een (informeel) verschoningsrecht vallen, te denken valt aan een due-diligencerapport, worden opgevraagd. Met name meent de Orde dat de last onder dwangsom niet als pressiemiddel mag worden gebruikt in situaties waarin er onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid van het verzoek om informatie van de Belastingdienst.

Daarnaast is de Orde een voorstander van het verbinden van schorsende werking aan een bezwaar- en beroepschrift tegen een dwangsom- en invorderingsbeschikking. Dit voorkomt namelijk dat een afzonderlijke rechtsgang (een voorlopige voorziening) noodzakelijk is tegen de tenuitvoerlegging van de dwangsom waaraan voor de administratieplichtige onevenredig hoge kosten zijn verbonden. Mocht geen schorsende werking worden verleend aan een bezwaar- of beroepschrift tegen een dwangsom- en/of invorderingsbeschikking, dan vraagt de Orde of het wel mogelijk is om uitstel van betaling te verkrijgen, zoals dat ook het geval is bij bezwaar en beroep tegen een belastingaanslag? Dient bij een bevestigende beantwoording art. 25 IW 1990 dan nog te worden aangepast?

## **2. Conserverende aanslag; arrest Hughes de Lasteyrie du Saillant**

Hoewel de Orde de noodzaak van de in het wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen van de regeling van de conserverende aanslag aan het arrest van het HvJ EG van 11 maart 2004, nr. C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant) onderschrijft, hecht de Orde eraan te herhalen dat naar zijn mening de regeling van de conserverende aanslag, ook na deze aanpassingen, nog steeds in strijd is met het EU-recht. De Orde wijst op de diverse lopende procedures terzake en benadrukt dat, mochten deze procedures worden verloren door de belastingdienst, de regeling van de conserverende aanslag binnen korte tijd opnieuw zal moeten worden gewijzigd.

Voorts meent de Orde dat de in wetsvoorstel voorgestelde versoepelingen op een aantal onderdelen niet ver genoeg gaan. Zo vraagt de Orde zich af waarom reeds gestelde zekerheden voor in het verleden opgelegde conserverende aanslagen slechts op verzoek van de belastingschuldige worden vrijgegeven en niet automatisch. De Orde meent dat het op de weg van de staatssecretaris ligt om deze zekerheden automatisch vrij te geven, nu de staatssecretaris destijds een regeling heeft ontworpen die op dit punt in strijd blijkt te zijn met het EU-recht en waaraan destijds ook al zeer werd getwijfeld. Naar de mening van de Orde moet de staatssecretaris hiervan ook de last dragen. Bovendien wijst de Orde er op dat arresten van het HvJ EG terugwerkende kracht hebben tot het tijdstip waarop de regeling die met het EU-recht strijdig is, tot stand is gekomen.

## N | O | B

Reeds op grond hiervan dienen alle bestaande zekerheidstellingen automatisch te vervallen wegens strijdigheid met het EG-Verdrag.

Verder is het de Orde gebleken dat het stellen van zekerheid alleen vervalt als de belastingplichtige emigreert naar een lidstaat van de Europese Unie en niet als de belastingplichtige emigreert naar een lidstaat van de Europese Economische Ruimte of een derde-staat. In vergelijking met het antwoord van de staatssecretaris op de kamervragen van mw. Dezentjé Hamming (VVD) is dit een verstrakking, zodat de vraag rijst hoe moet worden omgegaan met reeds vrijgegeven zekerheden voor conserverende aanslagen die zijn opgelegd aan naar een van de lidstaten van de EER geëmigreerde personen. Voorstelbaar is immers dat de ontvanger naar aanleiding van het antwoord van de staatssecretaris op genoemde kamervragen, op verzoek gestelde zekerheden inmiddels heeft vrijgegeven dan wel er conserverende aanslagen zijn opgelegd waarvoor nimmer zekerheid is gesteld. Betekent dit wetsvoorstel nu dat deze personen weer opnieuw dan wel alsnog zekerheid zullen moeten stellen, mogelijk met extra daaraan verbonden kosten? En is de staatssecretaris bereid deze extra kosten te vergoeden?

Ook is de staatssecretaris niet bereid de eis van het stellen van zekerheid te laten vervallen voor personen die naar een derde-staat (niet EU/EER) emigreren of reeds zijn geëmigreerd. De Orde vraagt zich af of hierop ook geen uitzondering moet worden gemaakt voor die staten waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een invorderingsartikel overeenkomstig het huidige Nederlandse verdragsbeleid. In de relatie met deze landen heeft Nederland op grond van dit invorderingsartikel immers de bevoegdheid om maatregelen te treffen om tot invordering van de conserverende aanslag over te gaan, zodat de Orde het stellen van zekerheid in deze situaties overbodig en in strijd met de goede verdragstrouw acht.

Vanuit technisch oogpunt meent de Orde dat het laten vervallen van de zekerheidseis voor emigranten naar een andere lidstaat van de EU in de formele wet zelf dient te staan en niet dient te geschieden in een ministeriële regeling. Naar de mening van de Orde kan dit eenvoudig geschieden door de voorgestelde tweede volzin van art. 25, vijfde, zesde en achtste lid, IW 1990 te vervangen door: "De in de eerste volzin bedoelde regels kunnen bij grensoverschrijding naar een andere staat dan een lidstaat van de Europese Unie mede betrekking hebben op het stellen van zekerheid."

Verder meent de staatssecretaris in het nader rapport met een beroep op het arrest van het HvJ EG in de zaak Kühne & Heitz dat hij de kosten voor in het verleden gestelde zekerheden niet hoeft te vergoeden. Wat er zij van de fiscaal-juridische juistheid van dit betoog, de Orde meent dat van een fatsoenlijk opererende overheid die de normen en waarden hoog acht, mag worden verwacht dat, als een regeling in strijd blijkt te zijn met hoger recht (in casu het EU-recht), de achteraf ten onrechte door de belastingschuldige gemaakte kosten door diezelfde overheid worden vergoed. Dit klemt in dit geval des te meer, daar menig Europees rechtspecialist de rechtmatigheid van de zekerheidseis reeds vanaf het begin van het bestaan van de conserverende aanslag in twijfel heeft getrokken. De Orde meent dat een royaal gebaar hier op zijn plaats is.

Geen onderwerp van dit wetsvoorstel, maar voor de praktijk wel van belang is de aanvang van de tienjaarstermijn van de conserverende aanslag. In de huidige regeling is dit het moment waarop de voor de aanslag geldende enige of laatste betalingstermijn is verstreken.

## N | O | B

Gelet op de reguliere aanslagregeling die al snel een paar jaar in beslag neemt, begint de tienjaarstermijn vaak geruime tijd na de emigratie van de belastingschuldige te lopen. De tienjaarstermijn eindigt logischerwijs dan ook ruim na tien jaren na de emigratie van de belastingplichtige uit Nederland. De Orde meent dat de tienjaarstermijn steeds behoort te gaan lopen op het moment van emigratie van de belastingplichtige uit Nederland. Alleen dan spoort de tienjaarstermijn van de conserverende aanslag met de tienjaarstermijn van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het huidige verdragsbeleid. Nu is het zo dat Nederland ook na tien jaar na emigratie van de belastingplichtige naar het buitenland over kan gaan tot invordering van de conserverende aanslag. In de relatie met België betekent dit bijvoorbeeld dat Nederland onder omstandigheden ook in het elfde, twaalfde of latere jaar na emigratie uit Nederland kan overgaan tot invordering van de conserverende aanslag, terwijl Nederland volgens het belastingverdrag met dit land geen heffingsrecht heeft. De Orde roept hierbij nog in herinnering dat de staatssecretaris voor de jaren 2001 en 2002 eveneens bereid is gebleken een tegemoetkoming op dit punt te bieden.

Indien de staatssecretaris niet bereid is de tienjaarstermijn van de conserverende aanslag gelijk te laten lopen met de tienjaarstermijn van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het huidige verdragsbeleid, vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat het bepaalde in het voorgestelde art. 26, vijfde lid, onderdeel b, IW 1990 – de anticumulatieregeling met betrekking tot de in het buitenland verschuldigde belasting – ook geldt voor deze situaties, waarin de tienjaarstermijn van de conserverende aanslag nog loopt doch het tienjaarsvoorbehoud van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in het huidige verdragsbeleid inmiddels is uitgewerkt.

### **3. Eindafrekeningsbepalingen in de IB en VpB**

De Orde vraagt in het verlengde van de aanpassingen van het regime van de conserverende aanslagen aan het arrest *De Lasteyrie du Saillant* aandacht voor de eindafrekeningsbepalingen van art. 3.60 en art. 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en art. 15d Wet VPB 1969. Gelet op het arrest van het HvJ EG van 21 november 2002, zaak C-436/00 (X AB en Y AB) betreffende het Zweedse belastingstelsel met betrekking tot internationale aandelenfusies, acht de Orde de huidige eindafrekeningsbepalingen in strijd met het EU-recht. In genoemd arrest achtte het HvJ EG een onmiddellijke afrekening van de belastingclaim disproportioneel en derhalve in strijd met het EU-recht, omdat de belastingclaim ook op een meer proportionele wijze, namelijk via een systeem van dwangsommen, kon worden behouden. Het arrest *De Lasteyrie du Saillant* heeft laten zien dat ook een systeem van dwangsommen in strijd is met het EU-recht vanwege de terzake geldende Invorderingsrichtlijn.

De Orde acht het in het algemeen onwenselijk dat eventuele strijdigheid van Nederlandse wettelijke regelingen met het EU-recht door de belastingplichtige via de rechter moet worden afgedwongen, maar meent dat er, gelet op de genoemde arresten X&Y en *De Lasteyrie du Saillant*, nauwelijks aan kan worden getwijfeld dat de huidige eindafrekeningsbepalingen in de IB en VpB in strijd zijn met het EU-recht. Uiteraard heeft de Orde kennis genomen van het andersluidende standpunt van de staatssecretaris in deze kwestie, maar de Orde vraagt de staatssecretaris wat erop tegen is om de eindafrekeningsbepalingen in de IB en VpB evenzeer vorm te geven via een systeem van conserverende aanslagen, zoals dat ook geldt voor aanmerkelijkbelangaandelen, pensioen- en lijfrenteanspraken en de kapitaalverzekering uit eigen woning.

## N | O | B

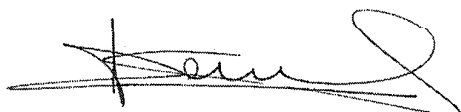
Wat er zij van de prealabele vraag of een conserverende aanslag überhaupt wel in overeenstemming is met het Europese recht (de Orde meent van niet, zie hiervóór), zou de staatssecretaris in elk geval een belangrijk obstakel voor emigraties van ondernemers en lichamen naar andere lidstaten van de Europese Unie (met medeneming van hun onderneming) wegnemen als hij deze eindafrekeningsregimes evenzeer zou vormgeven als een conserverende aanslag. De Orde vermag namelijk niet in te zien waarom de staatssecretaris het regime van de conserverende aanslag wel een passend regime vindt voor aanmerkelijkbelangaandelen, pensioen- en lijfrenteaanspraken en de kapitaalverzekering uit eigen woning, maar niet voor de eindafrekeningsbepalingen van art. 3.60 en art. 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en art. 15d Wet VpB 1969. Het verschil tussen beide regimes is louter historisch verklaarbaar.

#### **4. Tot slot**

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



prof. dr. A.H.M. Daniels