



Commissie Knelpunten

Knelpunten in kaart

mei 2024 - editie 2





Colofon

Deze bijdrage is tot stand gekomen door de Commissie Knelpunten bestaande uit de NOB-leden Margriet Lukkien (voorzitter), Paul Halprin, Nick van den Hoek, Nathalie Idsinga, Johan Koolen, Ivo Kuipers, Olaf Leurs, Touria El Ouardi, Richard de Voogd, Rian Waaijer en Ferry van Hal (secretaris) en door de specialistensecties van de NOB, waaronder de leden Anneke Haasnoot, Wendy Nent, Roxana Bos, Eddo Hageman en Kevin Dubbeld van de sectie Formeel Belastingrecht.

Over de Commissie Knelpunten

De Commissie Knelpunten van de NOB levert een bijdrage aan de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers. Dit doet zij door toetsing van bestaande fiscale wet- en regelgeving op onder meer de eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Daarbij staat de kwaliteit van de wetgeving en de praktische uitvoerbaarheid centraal. De Commissie Knelpunten is een onderdeel van de kerngroep Rechtsbescherming & Rechtszekerheid en werkt nauw samen met de diverse specialistensecties van de NOB om haar doel te verwezenlijken.

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.





Voorwoord – Terugblik en vooruitblik

De Commissie Knelpunten van de NOB (hierna: ‘Commissie’ of ‘wij’) inventariseert proactief knelpunten in bestaande fiscale wet- en regelgeving. De door de Commissie geconstateerde knelpunten worden verzameld en een selectie daarvan wordt periodiek gepubliceerd in een notitie. Voor u ligt de editie van mei 2024, die voortbouwt op de notitie van juni 2022. Deze bijdrage is niet uitputtend. De knelpunten zijn in dit rapport onderverdeeld in drie categorieën: knellende wetgeving, knellende uitvoering en knellende rechtsbescherming. Met de periodieke publicaties beoogt de NOB bij te dragen aan de totstandkoming van uitvoerbare wet- en regelgeving, alsmede de bevordering van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Hoewel het constateren van onevenwichtigheden in fiscale wet- en regelgeving behoort tot de kerntaak van de Commissie, maken wij graag van deze gelegenheid gebruik om een aantal positieve ontwikkelingen te adresseren. In het afgelopen jaar hebben wij specifiek aandacht gevraagd voor de samenloop van de kwijtscheldingswinstvrijstelling en de verliesverrekeningsregels, en ook voor de samenloop van de werkkostenregeling en gemengde kosten. Wij zijn positief over de stappen die de overheid neemt op deze terreinen en vinden het dan ook niet noodzakelijk om de betreffende knelpunten wederom in dit rapport uit te werken. Daarnaast hebben wij met genoegen vastgesteld dat het knelpunt omtrent de belastingrenteregeling inmiddels door beleid tot op zekere hoogte is opgelost. We zijn ook positief over de stappen die door de overheid worden genomen om de toegang tot rechtshulp te verbeteren.

In deze notitie wordt niet ingegaan op de vele vraagstukken rond de heffing over box 3 in de inkomstenbelasting; juist vanwege die omvang en gezien alle aandacht die daar al voor is in politiek Den Haag om tot een toekomstbestendig box 3 regime te komen.

Wij hopen dat veel knelpunten uit deze bijdrage in de nabije toekomst kunnen worden opgelost.

Margriet Lukkien
Voorzitter Commissie Knelpunten





Inhoudsopgave

Knellende wetgeving.....	5
1. Belastingrente en invorderingsrente	5
2. Herstructurering van stakingslijfrente (inbrengstamrecht) van na 1991 is niet mogelijk	6
3. Doorschuifregeling en bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)	7
4. Automatisch vergoeden van invorderingsrente over vergoedingen die verband houden met fiscale procedures.....	9
5. ZZP/Wet DBA-dossier	10
6. Werken via een management-bv	11
7. Informatiebeschikking.....	12
Knellende uitvoering.....	14
1. Onbehoorlijk handelen bij derdenonderzoek	14
2. Verkrijgen van rechtszekerheid.....	15
3. Teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen	16
4. Beperken belastingrente	17
5. Fiscale verantwoording personenvennootschappen in IB en VPB.....	18
6. Doorlooptijden Belastingdienst	20
Knellende rechtsbescherming	21
1. Beperkte rechtsingang bij derdenonderzoek op grond van de WIBB.....	21
2. Gebrek aan rechtsbescherming bij uitwisseling inlichtingen.....	22
3. Een te rigide boetesysteem.....	23
4. Ontbreken rechtsbescherming ambtshalve vermindering	25
5. Ontbreken rechtsbescherming massaal bezwaar	26
6. Rechtsbijstand in fiscale procedures.....	27





Knellende wetgeving

1. Belastingrente en invorderingsrente

Oproep tot voorkoming van onevenwichtigheden en disproportionaliteiten in de belasting- en invorderingsrenteregeling.

Per 1 januari 2013 is de huidige belasting- en invorderingsrenteregeling ingevoerd, ter vervanging van de heffingsrenteregeling en de tot die tijd geldende invorderingsrenteregeling.¹ Om de doelen van de belasting- en invorderingsrenteregeling (zoals voorkomen van 'sparen bij de fiscus' en vereenvoudiging) te bereiken heeft de wetgever ervoor gekozen om de renteregelingen te baseren op de verzuimrenteregeling van de Algemene wet bestuursrecht (Awb): als sprake is van verzuim komt een rentevergoeding/betaling in beeld. Gegeven het uitgangspunt van de renteregelingen (de verzuimgedachte) waren enkele onevenwichtigheden en disproportionaliteiten te onderkennen. Door aanpassingen in de belasting- en invorderingsrenteregeling per 1 januari 2023 is een groot aantal onevenwichtigheden in de renteregels weggenomen. De Commissie Knelpunten vindt dit een goede ontwikkeling.

Bij de aanpassingen per 1 januari 2023 is echter nog geen rekening gehouden met een onevenwichtigheid die ontstaat als een belastingplichtige en de inspecteur een geschil hebben over de hoogte van de verschuldigde belasting. Deze onevenwichtigheid ontstaat doordat geen rente wordt vergoed indien een aanslag wordt verminderd na bezwaar of beroep, terwijl de belastingplichtige wel invorderingsrente moet betalen als hij de aanslag onbetaald laat gedurende de procedure en hij de aanslag uiteindelijk wel (deels) moet betalen. De belastingplichtige loopt hierdoor een groter procesrisico dan de Belastingdienst, wat de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet ten goede komt.

Een andere onevenwichtigheid doet zich voor als de inspecteur afwijkt van de aangifte en er geen voorlopige aanslagen zijn opgelegd. Als de aangifte tijdig wordt ingediend en de inspecteur volgt de aangifte bij het vaststellen van de aanslag, is er in het geheel geen belastingrente verschuldigd. Als de inspecteur echter afwijkt van de ingediende aangifte, ook al is het slechts een geringe afwijking van de ingediende aangifte, is belastingrente verschuldigd over het gehele bedrag van de aanslag. De berekening van belastingrente over het gehele bedrag van de aanslag is in die situatie in onze visie niet proportioneel. In de praktijk legt de inspecteur vaak kort nadat de aangifte is ingediend een voorlopige aanslag op conform de ingediende aangifte. Hierdoor wordt de belastingrente gemitigeerd en is er vaak alleen (aanvullende) belastingrente verschuldigd over het bedrag van de afwijking. In het kader van de rechtszekerheid zou het echter wenselijk zijn dat deze wettelijke regeling wordt aangepast.

De genoemde onevenwichtigheden worden versterkt door de hoogte van de rentepercentages. Het huidige belastingrentepercentage bedraagt 10% voor de vennootschapsbelasting en 7,5% voor de overige belastingmiddelen. Belastingplichtigen ervaren deze rentepercentages als onredelijk hoog.

¹ Zie onder andere R.M. Bos-Schepers e.a., *Renteberekening in belastingzaken (Fiscale Monografieën nr. 159)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023





2. Herstructurering van stakingslijfrente (inbrengstamrecht) van na 1991 is niet mogelijk

Oproep tot voorkoming van belastingheffing voor de overgang van een stakingslijfrente bij herstructurering van een stakingslijfrente (inbrengstamrecht) ingeval de onderneming niet mee overgaat.

Bij de omzetting van een IB-onderneming in een BV is het mogelijk een stakingslijfrente onder te brengen bij de BV die de onderneming voortzet. Op een later moment² kan er behoefte zijn (bijvoorbeeld in het kader van de verkoop van de onderneming) om deze stakingslijfrente over te dragen aan een andere BV (bijvoorbeeld om de juridische structuur te vereenvoudigen). Wanneer de onderneming niet wordt voortgezet door deze andere BV, maar door een andere partij, kan de overdracht van de stakingslijfrente niet plaatsvinden zonder fiscale gevolgen. Het fiscale gevolg bestaat uit het optreden van de zogenaamde andere-verzekeraarsanctie (artikel 3.133 lid 2, onderdeel i Wet IB 2001) en daarnaast zal revisierente in rekening worden gebracht op grond van artikel 30i AWR (uitzonderingen daargelaten). De norm is dat het herstructureren van een stakingslijfrente/inbrengstamrecht van na 1991 niet mogelijk is, tenzij de gehele onderneming met de stakingslijfrente/inbrengstamrecht mee overgaat³. Dit speelt ook als de materiële onderneming in het verleden al is overgedragen en men de resterende activiteiten wenst te herstructureren, bijvoorbeeld met het oog op vereenvoudiging van de juridische structuur. Bij gebrek aan een materiële onderneming die overgaat, blijft de lijfrente altijd vastzitten bij de oorspronkelijke BV. Bij herstructurering, zoals juridische fusie, dient de BV die de lijfrente uitvoert de verkrijgende BV te zijn,⁴ terwijl dit niet altijd wenselijk is of leidt tot complexere herstructureringshandelingen⁵ om een beoogde vereenvoudigde juridische structuur te verwezenlijken. In de kern lijkt er niets op tegen als de stakingslijfrente/het inbrengstamrecht in die gevallen worden ondergebracht bij een andere BV op voorwaarde dat de juiste middelen⁶ in het kader van de herstructurering mee overgaan. Daarnaast kan worden gewezen op een potentiële strijdigheid van de huidige regeling met artikel 8 van de fiscale Fusierichtlijn (2009/133/EG) op grond waarvan het niet is toegestaan om belasting te heffen van een aandeelhouder. Voor inbrengstamrechten van voor 1992 is een geruisloze overdracht wel toegestaan. De staatssecretaris is van oordeel dat zijn ontheffingsbevoegdheid hier ruimer is dan zijn ontheffingsbevoegdheid op grond van artikel 3.134 lid 6 Wet IB 2001 voor stakingslijfrenten/inbrengstamrechten vanaf 1992.⁷ Het is wenselijk dat de flexibiliteit en eenvoud die nu van toepassing is op inbrengstamrechten van voor 1992 ook gaat gelden voor stakingslijfrenten/inbrengstamrechten van na die datum.

² Dat kan vele jaren later zijn, bijvoorbeeld met het oog op pensionering en/of staken van de onderneming door de voortzettende BV.

³ Het is wel mogelijk om het stamrecht af te storten bij een bank of verzekeraar.

⁴ Omdat in dat geval de stakingslijfrente/inbrengstamrecht bij dezelfde BV blijft. De BV die de lijfrente uitvoert kan derhalve niet optreden als verdwijnende vennootschap bij de juridische fusie omdat de stakingslijfrente/inbrengstamrecht over gaat en de toepassing van de andere-verzekeraarsanctie optreedt, tenzij voldaan wordt aan de voorwaarden van onderdeel 3.2.2 van het verzamelbesluit Lijfrenten in de winstsfeer.

⁵ In dat geval dient bijvoorbeeld een moedervernootschap in een dochtervernootschap te fuseren, wat civiel-juridisch complexer is te verwezenlijken dan de situatie waarin de dochtervernootschap in een moedervernootschap fuseert waarvoor een vereenvoudigde procedure geldt. Daarnaast kan het, in geval van fiscale eenheid tussen moeder en dochter, zorgen voor het optreden van fiscale sancties zoals artikel 15ai Wet VPB 1969, welke niet optreden in het geval de dochtervernootschap verdwijnt en de moedervernootschap verkrijgt.

⁶ De benodigde middelen om de lijfrenteverplichting/het inbrengstamrecht uit te voeren.

⁷ Besluit Lijfrenten in de winstsfeer: Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2021, nr. 2021-236684, Strct. 2022, 690. Vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting, Lijfrenten in de winstsfeer, verzamelbesluit, onderdeel 9.1



3. Doorschuifregeling en bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)

Oproep tot het oplossen van twee prangende knelpunten vooruitlopend op de wetgeving die in de maak is om onder andere de knelpunten in de BOR aan te pakken.

3.1 Bezits- en voortzettingstermijn

De voorwaarden rond de bezitseis leiden ertoe dat acquisities (en eventuele andere mutaties) in de vijf jaren vóór een schenking of een jaar vóór vererving niet in aanmerking komen, terwijl de voortzettingseis voor iedere desinvestering in de vijf jaar na de vererving of schenking alsnog de BOR terugneemt. Dit dient per schenking of overlijden te worden beoordeeld.

Dat betekent een hoge uitvoeringslast en vaak langdurige onzekerheid over toepassing van de regeling in een omgeving waarin bedrijven zich steeds aanpassen en/of innoveren. Naar onze mening dienen de bezits- en voortzettingseis te worden beperkt tot die situaties waarbij beleggingsvermogen wordt omgezet in ondernemingsvermogen (bezitseis) of ondernemingsvermogen in beleggingsvermogen (voortzettingseis). Herstructureren (al dan niet fiscaal gefaciliteerd), uitbreiding of afstoten van bedrijfsonderdelen of fusies/joint ventures met andere ondernemingen moeten mogelijk zijn, mits daarbij geen beleggingsvermogen vrijkomt.

Bij het afstoten van bedrijfsonderdelen moeten er, met betrekking tot de (verkoop)opbrengst, uiteraard plannen zijn voor (her)investering in/uitbreiding van het bedrijf om het bewijs te leveren dat er nog steeds sprake is van ondernemingsvermogen. Deze benadering zorgt ook voor minder uitvoeringlast, eveneens een erkend probleem van de regeling vanuit de Belastingdienst. De gegeven stringente uitleg aan deze termijnen is een groot onderdeel van de uitvoeringsproblematiek.

3.2 Indirecte overdracht van aandelen

De doorschuifregeling is van toepassing bij de overdracht van aanmerkelijkbelangaandelen door de schenker/erflater aan de opvolger. Indien niet de direct gehouden aanmerkelijkbelangaandelen worden overgedragen, maar de holding van de overdrager op verzoek van haar aandeelhouder(s) de aandelen in een actieve dochtervennootschap om niet aan de opvolger overdraagt, dan kan effectief de doorschuifregeling niet worden toegepast. De oorzaak hiervan is dat de overdracht van aandelen door de holding op verzoek van de aandeelhouder wordt gekwalificeerd als een dividenduitkering waarop de doorschuifregeling niet van toepassing is.





De dividenduitkering is een regulier voordeel waarover inkomstenbelasting is verschuldigd. Onder voorwaarden kan gebruik worden gemaakt van een uitstel van betalingsfaciliteit (artikel 24 lid 11 IW 1990). De verkrijgingsprijs voor de schenker is gelijk aan de waarde in het economische verkeer. Bij de daaropvolgende schenking is geen meerwaarde aanwezig waardoor de doorschuifregeling niet hoeft te worden toegepast. Voor de schenkbelasting geldt voor deze situatie wél een tegemoetkoming waardoor de BOR, de voorwaardelijke vrijstelling, in de schenkbelasting wel van toepassing is.

De doorschuifregeling voor de inkomstenbelasting is evenmin van toepassing indien een erflater in zijn testament de door hem via een holding gehouden aandelen in een dochtermaatschappij legateert aan de opvolger. Ook dan vindt eerst een dividenduitkering plaats, gevolgd door een erfrechtelijke verkrijging. Over de dividenduitkering is inkomstenbelasting verschuldigd, waarvoor onder voorwaarden uitstel van betaling kan worden verkregen.

Anders dan voor een schenking, is voor een indirect legaat geen goedkeuring voor de BOR opgenomen in het zogenoemde besluit bedrijfsopvolging⁸. Het is wenselijk dat voor een indirecte schenking én voor een indirect legaat van aandelen in de werkmaatschappij de doorschuifregeling en de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet kunnen worden toegepast, zodat de verkrijging van het ondernemingsvermogen in de situatie van een indirecte verkrijging gelijk wordt behandeld aan de directe verkrijging.

⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 16 november 2015, nr. BLKB2015/1346M, [Strcrt, 2015,41921](#) (Schenk- en erfbelasting. Bedrijfsopvolgingsregeling)





4. Automatisch vergoeden van invorderingsrente over vergoedingen die verband houden met fiscale procedures

Oproep tot het automatisch vergoeden van invorderingsrente over vergoedingen die verband houden met fiscale procedures.

De Belastingdienst wordt veelvuldig veroordeeld tot het betalen van vergoedingen die verband houden met fiscale procedures (zoals vergoedingen voor griffierecht, proceskostenvergoedingen en vergoedingen van immateriële schade). Als dergelijke vergoedingen te laat worden betaald, wat regelmatig gebeurt, wordt geen invorderingsrente vergoed (Hoge Raad 21 december 2018, ECLI:NL:HR:2018:2358). Dit is onwenselijk omdat de inspecteur respectievelijk de ontvanger hierdoor geen prikkel hebben om tijdig te betalen. Uit het genoemde arrest volgt dat de belastingplichtige de belastingrechter in een procedure kan verzoeken te beslissen dat, indien een verzochte vergoeding wordt toegekend, maar niet tijdig voldaan, wettelijke rente verschuldigd is vanaf vier weken na de datum waarop zijn uitspraak is gedaan. Bij een discussie over de vraag of de Belastingdienst de wettelijke rente juist heeft berekend, is de civiele rechter echter bevoegd. De NOB acht deze situatie onwenselijk.

Ten eerste staat de reputatie van de Belastingdienst als betrouwbare overheid onder druk als belastingplichtigen er op voorhand (in de procedure) rekening mee moeten houden dat een verzochte vergoeding, mits toegekend, misschien te laat wordt betaald.

Ten tweede hoort rechtsbescherming over fiscale geschillen niet thuis bij de civiele rechter. Die rechtsgang is niet laagdrempelig (toegankelijk) gelet op de verplichte bijstand van een advocaat.

Ten derde is de wet aangepast toen bleek dat vergoedingen als hier bedoeld niet verrekenbaar zijn met belastingvorderingen. Dat is door een wetwijziging nu wel mogelijk (artikel 24 lid 1 onder b Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990)). De wetgever dient consequent te zijn en de wet (artikel 28a IW 1990) ook aan te passen nu er voor belastingplichtigen ongunstige jurisprudentie is geweest op het gebied van het invorderingsrecht (het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 21 december 2018).

Tot slot is het voor de rechtsbescherming beter dat niet alleen op verzoek rente wordt vergoed, maar dat de ontvanger daartoe ook zonder verzoek overgaat, als sprake is van te late betaling. Artikel 28a IW 1990 regelt een dergelijke automatische rentevergoeding bij te late betaling, maar dus niet voor vergoedingen die verband houden met fiscale procedures. Artikel 28a IW 1990 kan eenvoudig worden aangepast zodat dergelijke vergoedingen wel onder deze bepaling vallen.





5. ZZZ/Wet DBA-dossier

Oproep tot de vorming van een gelijk speelveld voor werknemers en zelfstandigen door de verschillen in kwalificatie van de aard van de arbeidsrelatie weg te nemen om zo schijnzelfstandigheid een halt toe te roepen.

Het onderscheid tussen de kwalificatie als zelfstandige en werknemer is van belang voor de fiscale en sociaalzekerheidsrechtelijke (en arbeidsrechtelijke) behandeling. Naast een fiscaal belang wat maakt dat men liever zelfstandige of DGA is (de effectieve belastingdruk is voor een werknemer veelal hoger dan voor een zelfstandige en een DGA bij gelijke inkomsten), zijn er nog andere knelpunten. Het onderscheid tussen opdrachtnemers en werknemers bepaalt namelijk (onder andere) of sprake is van een inhoudingsplicht/afdrachtplicht voor de loonheffingen, waaronder ook de verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen valt. Daarnaast is het onderscheid tussen de arbeidsovereenkomst en andere typen overeenkomsten op basis waarvan arbeid wordt verricht, van belang voor de rechten en bescherming van de werkende (zelfstandige of werknemer) en de risico's en kosten van degene die het werk aanbiedt (opdrachtgever of werkgever). De kwalificatie van de arbeidsrelatie heeft daardoor een grote impact op beide partijen (werknemer/werkgever of opdrachtnemer/opdrachtgever). Duidelijkheid over de aard van de arbeidsrelatie danwel opheffen/verminderen van verschil in behandeling is dus van belang. De algemene conclusie is dat het nodig is de arbeidsmarkt (op verschillende punten) te hervormen. Al een aantal jaren is men daarom op zoek naar een oplossing voor dit multidisciplinaire knelpunt. Tot op heden lijkt de oplossing hiervoor nog niet te zijn gevonden. Althans, in ieder geval nog niet te zijn geïmplementeerd. Dit leidt in de praktijk tot veel onzekerheid, terwijl tegelijkertijd van de praktijk wordt verwacht dat zij 'compliant' is.

In de meest recente voortgangsbrieven over werken met en als zelfstandige(n) zetten Minister Van Gennip van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Staatssecretaris Van Rij van Financiën uiteen hoe de verschillende maatregelen op het gebied van werken als zelfstandige en met zelfstandigen langs drie lijnen worden uitgewerkt. De oplossing wordt (i) enerzijds gevonden in het creëren van een gelijk speelveld tussen contractvormen met betrekking tot het arbeidsrecht, sociale zekerheid en fiscaliteit en (ii) anderzijds op het verschaffen van meer duidelijkheid over de vraag wanneer gewerkt wordt als werknemer dan wel als zelfstandige; en (iii) de handhaving op schijnzelfstandigheid te verbeteren. Langs de eerste lijn zijn inmiddels de nodige stappen gezet.

Ten aanzien van de tweede lijn is in oktober 2023 het *Wetsvoorstel verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden* ter internetconsultatie aangeboden.⁹ De internetconsultatie van het wetsvoorstel heeft tot een groot aantal reacties geleid. De beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2026 lijkt thans niet haalbaar.¹⁰ Het moeizame traject behoeft niettemin zo spoedig mogelijk meer aandacht. Zeker nu uit een recente kamerbrief blijkt dat het nog steeds de bedoeling is om het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 op te heffen (lijn 3).¹¹

⁹ Overheid.nl | Consultatie Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden (internetconsultatie.nl).

¹⁰ Kamerbrief Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid d.d. 16 februari 2024 inzake de beantwoording Eerste Kamervragen over zelfstandige(n) en hoofdlijnenbrief arbeidsmarktpakket.

¹¹ Kamerbrief Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid d.d. 16 februari 2024 inzake de beantwoording Eerste Kamervragen over zelfstandige(n) en hoofdlijnenbrief arbeidsmarktpakket.





6. Werken via een management-bv

Oproep tot de opheffing van de onduidelijkheid rond het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking indien werkzaamheden via een management-bv worden verricht.

In het verlengde van het ZZP/Wet DBA-dossier bestaan er ook knelpunten als wordt gewerkt via een persoonlijke holding (een zogenoemde management-bv). De problematiek doet zich dan met name voor bij de vraag of sprake is van een dienstbetrekking voor de werknemersverzekeringen.

In een zuivere managementstructuur ontbreekt een privaatrechtelijke dienstbetrekking tussen de werkende en de werkmaatschappij. Tussen de werkende en de werkmaatschappij bestaat geen contractuele relatie (een arbeidsverhouding). Een contractuele relatie bestaat slechts tussen de werkmaatschappij en de management-bv. In een situatie waarin wordt gewerkt via een management-bv, wordt met regelmaat het standpunt ingenomen dat de natuurlijke persoon die via zijn management-bv werkzaamheden verricht bij een werkmaatschappij, waarin de natuurlijke persoon al dan niet indirect een aanmerkelijk belang houdt, voor de werknemersverzekeringen als werknemer van deze werkmaatschappij moet worden aangemerkt. De inspecteur stelt dan in wezen dat er een directe contractuele relatie bestaat tussen de natuurlijke persoon en de werkmaatschappij in plaats van of naast de managementovereenkomst met de management-bv. Het komt er dan op neer dat de inspecteur het realiteitsgehalte van de management-bv (en eventuele andere tussengeschoven vennootschappen) bestrijdt en stelt dat de natuurlijke persoon en deze werkmaatschappij als de daadwerkelijke contractspartijen moeten worden beschouwd. Een reden voor de inspecteur kan zijn dat de feitelijke uitvoering van de werkzaamheden afwijkt van de overeengekomen rechten en verplichtingen. Dit kan ook te maken hebben met bepalingen opgenomen in de managementovereenkomst die gelijkenissen vertonen met bepalingen die gebruikelijk worden aangetroffen in een arbeidsovereenkomst. Ook komt de vraag op of, en in hoeverre, in deze situatie een beroep kan worden gedaan op het zogenoemde 'leerstuk van zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie'.¹²

In de praktijk worstelt men momenteel met deze problematiek. Dit geldt niet alleen voor belastingadviseurs, maar wij merken ook dat de Belastingdienst hier moeite mee heeft. Dit is met name goed zichtbaar in de procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 18 februari 2022¹³ en de verwijzingszaak¹⁴. Het zou daarom de praktijk ten goede komen als er meer duidelijkheid over het beoordelingskader zou zijn.¹⁵

¹² HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3862, NTFR 2000/22, r.o. 3.4.

¹³ HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:282, nr. 20/03424.

¹⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 13 december 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:4168, nr. 22/00415.

¹⁵ Zie ook *MBB* 2023/48.





7. Informatiebeschikking

Oproep tot het tegengaan van het oneigenlijk gebruik van de informatiebeschikking en overige knelpunten rondom de informatiebeschikking.

Sinds 1 juli 2011 heeft de inspecteur de bevoegdheid een informatiebeschikking te nemen. In deze beschikking stelt hij vast dat de belastingplichtige één of meer in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) genoemde informatie- of administratieverplichtingen niet of niet voldoende is nagekomen. De belastingplichtige kan de rechtmatigheid van deze informatiebeschikking – na daartegen bezwaar te hebben gemaakt – door de belastingrechter laten toetsen. Als sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking wordt de bewijslast in beginsel omgekeerd en verzwaard. De termijn om een aanslag op te leggen wordt verlengd met de periode waarin een opgelegde informatiebeschikking nog niet onherroepelijk is. De informatiebeschikking is ingevoerd om te voorkomen dat de belastingplichtige pas in een zeer laat stadium, namelijk in de procedure over de aanslag, wordt geconfronteerd met een omgekeerde en verzwaarde bewijslast. Met betrekking tot de informatiebeschikking zijn, onder andere, de volgende knelpunten geïdentificeerd.

Waar de informatiebeschikking oorspronkelijk is bedoeld om rechtsbescherming te creëren voor de belastingplichtige, leidt dit in de praktijk regelmatig tot een slechtere positie van de belastingplichtige. Dit komt doordat de inspecteur de informatiebeschikking voor andere doeleinden gebruikt dan waarvoor deze is ingevoerd. Wij zien hier drie varianten van.

De informatiebeschikking wordt louter gebruikt om de termijn voor het opleggen van een aanslag te verlengen. De inspecteur verzoekt herhaaldelijk om informatie die er niet is of informatie die niet verstrekt hoeft te (of kan) worden. In deze situatie is het informatieverzoek niet zozeer bedoeld om in een informatiebehoefte te voorzien, maar is dit louter gericht op het bewerkstelligen van een omkering en verzwaring van de bewijslast. De inspecteur dreigt in een geschil met het opleggen van een informatiebeschikking om een discussie op scherp te zetten.

Een ander knelpunt betreft de samenloop tussen de informatiebeschikking en de civiele dwangsomregeling. Het komt voor dat de inspecteur een informatiebeschikking neemt en gelijktijdig in kort geding bij de burgerlijke rechter dezelfde informatie vordert als waarop de informatiebeschikking betrekking heeft onder verbeurte van een dwangsom als de gevorderde informatie niet wordt verstrekt (een last onder dwangsom). De vordering in kort geding zal eerder worden behandeld dan de belastingzaak. In dat geval zal de burgerlijke rechter dus oordelen over de rechtmatigheid van het informatieverzoek, terwijl juist de belastingrechter over de hiervoor benodigde expertise beschikt.

Nog een knelpunt betreft de vertraging die een informatiebeschikking veroorzaakt in de beslechting van een geschil. De belastingplichtige die zijn informatieverplichtingen niet heeft verzaakt, is genoodzaakt tegen de informatiebeschikking in bezwaar en beroep te komen om omkering en verzwaring van de bewijslast af te wenden. Het inhoudelijke punt dat hem en de inspecteur verdeeld houdt, moet misschien daarna via een bezwaar- en beroepsprocedure worden beslist. Al met al een jarenlang slepende kwestie.





In 2018 heeft de staatssecretaris van Financiën als oplossingsrichting voor het knelpunt over de lange doorlooptijd van fiscale (informatiebeschikkings)procedures voorgesteld één feitelijke beroepsinstantie te schrappen.

In het rapport van het onderzoek dat de staatssecretaris in 2023 heeft laten uitvoeren naar de knelpunten rondom de informatiebeschikking is deze oplossingsrichting ook aangedragen.¹⁶ De NOB is hier geen voorstander van. Voorafgaand aan de invoering van een tweede feitelijke beroepsinstantie in belastingzaken in 2005 is hier goed over nagedacht.¹⁷ De praktijk ervoer het als een gemis dat mislagen – van partijen of van de rechter – met betrekking tot de feiten niet meer konden worden hersteld. Deze voornaamste reden voor invoering van een tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak is onverminderd actueel. Te meer omdat procedures over informatiebeschikkingen in de regel niet als eenvoudig te typeren zijn.

Nog een ander knelpunt is de vraag of de informatiebeschikking goed werkt bij geschillen over de administratie- en bewaarplicht. Om omkering en verzwaring van de bewijslast te realiseren bij het onvoldoende nakomen van de administratie- en bewaarplicht dient de inspecteur een informatiebeschikking af te geven, waartegen bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Voor een belastingplichtige is het echter niet mogelijk om gaandeweg het belastingjaar duidelijkheid te verkrijgen over de omvang van de administratie- en bewaarplicht, omdat uit de praktijk blijkt dat de inspecteur zich op het standpunt stelt dat een informatiebeschikking alleen kan worden afgegeven in verband met het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of beschikking.

Indien de inspecteur na bijvoorbeeld een boekenonderzoek zich op het standpunt stelt dat de administratie anders gevoerd moet worden, kan een belastingplichtige de inspecteur niet dwingen tot het opleggen van een informatiebeschikking. Een dergelijke handelwijze zorgt ervoor dat een discussie over de reikwijdte van artikel 52 AWR in een concreet geval pas na afloop van een kalenderjaar kan worden gevoerd en ook alleen maar als de inspecteur een informatiebeschikking geeft. Uiteraard kan de belastingplichtige wel een verzoek doen om een kostenvergoedingsbeschikking. Hierop beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Voor de administratieplichtige is dit geen handige werkwijze, omdat hij direct aan de vermeende verplichting moet gaan voldoen en indien dat later onverplicht blijkt te zijn alles weer moet terugdraaien. Er is dus geen afdwingbare rechtsbescherming voorafgaand aan het moeten nakomen van een vermeende administratieverplichting.

¹⁶ E.A.M. Huiskers-Stoop, *Onderzoek informatiebeschikking 2023, Als we om rechtsbescherming geven*, Universiteit Leiden, januari 2024, par. 4.2.10, p. 53-54. Bijlage bij brief van de staatssecretaris van Financiën van 6 februari 2024, Aanbiedingsbrief rapport onderzoek informatiebeschikking, kenmerk 2024-0000082557.

¹⁷ Kamerstukken II 2003–04, 29 251, nr. 3 (MvT).





Knellende uitvoering

1. Onbehoorlijk handelen bij derdenonderzoek

Oproep tot behoorlijk handelen bij derdenonderzoek en boekenonderzoek.

Met behulp van derdenonderzoeken beoogt de Belastingdienst informatie te verzamelen ten behoeve van de belastingheffing van belastingplichtigen. Bij de aankondiging van een derdenonderzoek wijst de Belastingdienst erop dat het verboden is de desbetreffende belastingplichtige te informeren over het derdenonderzoek. Hierbij wordt door de Belastingdienst opgemerkt dat het niet naleven van deze geheimhoudingsplicht een strafbaar feit is. In de AWR is echter geen ‘tipping-off’ verbod opgenomen zoals bijvoorbeeld wel is gedaan in de regelgeving ten aanzien van de melding van ongebruikelijke transacties (zie artikel 23 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (hierna: Wwft)).

De opvatting van de Belastingdienst dat belasting-, administratie- en inhoudingsplichtigen (en diens gemachtigden) onder het bereik van artikel 67 AWR vallen is volgens de NOB principieel onjuist. Deze opvatting is ook in de literatuur geuit.¹⁸ Het opleggen van een verbod om in geval van een derdenonderzoek de betreffende belastingplichtige hierover te informeren op straffe van strafrechtelijke vervolging, is, bij gebrek aan een wettelijke grondslag, aan te merken als onbehoorlijk handelen van de Belastingdienst.

¹⁸ B.M. van der Sar, Fiscale geheimhoudingsplicht artikel 67 AWR ontrafeld, FM nr. 168, Wolters Kluwer, Deventer 2021, p. 73 en p. 195.





2. Verkrijgen van rechtszekerheid

Oproep aan de Belastingdienst om discussies over kleine belangen niet uit de weg te gaan door een aanslagtermijn te laten verlopen, of door een bezwaar gegrond te verklaren en daarbij te vermelden dat daaraan voor de toekomst geen vertrouwen kan worden ontleend.

Belastingplichtigen worden in de praktijk regelmatig geconfronteerd met discussies met de Belastingdienst over bijvoorbeeld de toepassing van de BOR of de toepassing van de inhoudingsvrijstelling van dividendbelasting.

Steeds vaker komt het voor dat de belastingplichtige en de Belastingdienst er niet samen uitkomen. Soms wordt dan geprobeerd om een gerechtelijke procedure over een beperkt financieel belang uit te lokken, bijvoorbeeld door een klein aandelenbelang te schenken of een kleine dividenduitkering te doen, met de gedachte om zo zekerheid te krijgen over de fiscale gevolgen van een voorgenomen grotere schenking of dividenduitkering.

De ervaring leert echter dat de fiscus regelmatig niet wil procederen om een dergelijk klein belang. De fiscus laat in die gevallen soms de aanslagtermijn bewust verlopen, of verklaart een bezwaar gegrond maar geeft daarbij aan dat geen inhoudelijke beoordeling heeft plaatsgevonden en dat daaraan geen vertrouwen kan worden ontleend voor de toekomst. Op deze manier ontnemt de fiscus de belastingplichtige de mogelijkheid om zekerheid te verkrijgen over de fiscale gevolgen zonder een groot financieel risico te lopen. Dit komt de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de belastingplichtige niet ten goede.





3. Teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen

Oproep tot het wederom mogelijk maken van het indienen van papieren teruggaafverzoeken dividendbelasting door buitenlandse beleggingsfondsen.

Vanaf 1 april 2023 is het niet meer mogelijk voor buitenlandse beleggingsfondsen om een verzoek tot teruggave van dividendbelasting op papier te doen. Het gaat hier om buitenlandse fondsen die menen (voldoende) vergelijkbaar te zijn met fiscale beleggingsinstellingen zoals bedoeld in artikel 28 Wet VPB 1969 (fbi's). Deze fbi's hebben recht op een afdrachtvermindering dividendbelasting op grond van artikel 11a Wet DB 1965.

Vanaf 1 april 2023 moeten deze fondsen het teruggaveverzoek digitaal doen via de portal van de Belastingdienst. Hier moet iedere dividendontvangst stuk voor stuk worden ingevoerd en het betreft 6 registraties van gegevens per dividendontvangst. Dit creëert enorm veel meerwerk en leidt tot hoge kosten voor het doen van een teruggaveverzoek. In Nederland gevestigde fbi's kunnen echter nog wel gewoon via een papieren aangifte dividendbelasting de afdrachtvermindering claimen. Er is dus sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Geconcludeerd moet worden dat in de huidige situatie – d.w.z. vanaf 1 april 2023 - sprake is van een schending van het EU-recht omdat in Nederland gevestigde fbi's geen digitaal verzoek hoeven in te dienen.

Buitenlandse fondsen worden dus gediscrimineerd en worden met veel extra kosten geconfronteerd. Voor deze benadeling bestaat geen objectieve rechtvaardiging. Rechtsherstel moet dus worden geboden en het indienen van teruggaafverzoeken dividendbelasting op papier dient alsnog toegestaan te worden voor nieuwe verzoeken.





4. Beperken belastingrente

Oproep tot wijziging van de regels inzake belastingrente.

In de parlementaire geschiedenis betreffende de belastingrenteregeling is opgemerkt dat een belastingplichtige belastingrente kan voorkomen door tijdig (een herziening van) een voorlopige aanslag aan te vragen¹⁹. In de twee situaties die hieronder worden beschreven, blijkt dat dit vanwege uitvoeringstechnische redenen aan de zijde van de Belastingdienst niet mogelijk is. De belastingrenteregels zijn geënt op de verzuimgedachte. Om te stimuleren dat alle belastingplichtigen bij zijn met hun aangifteverplichtingen, worden (relatief) hoge rentepercentages berekend.

Aanvragen herziening voorlopige aanslag ná indienen aangifte

Allereerst kan na het indienen van de aangifte alsnog de wens bestaan om een (herziening van een) voorlopige aanslag aan te vragen. Bijvoorbeeld indien discussie bestaat over een in de aangifte in te nemen positie, dan wel na het indienen van de aangifte een discussie met de Belastingdienst ontstaat over een in de aangifte ingenomen standpunt. In die situaties kan het wenselijk zijn om ook ná het indienen van de aangifte nog een hogere voorlopige aanslag aan te vragen om de belastingrente te beperken. Het is in de systemen van de Belastingdienst momenteel niet mogelijk om een nadere voorlopige aanslag aan te vragen indien de aangifte reeds is ingediend. Het zou wenselijk zijn als dit mogelijk wordt.

Hoeveelheid aan te vragen voorlopige aanslagen

Het kan in de praktijk voorkomen dat een belastingplichtige meerdere keren zijn voorlopige aanslag wenst te herzien. Bijvoorbeeld door nieuwe (commerciële/fiscale) ontwikkelingen of in het licht van een discussie met de Belastingdienst. Echter, de Belastingdienst kan maximaal 3 keer een verhoging van een voorlopige aanslag over 1 jaar verwerken. Wettelijk is niet vastgelegd dat slechts drie keer om een verhoging van een voorlopige aanslag kan worden gevraagd. Dit lijkt dus voort te komen uit beperkingen in de systemen van de Belastingdienst. Het zou wenselijk zijn als hier een oplossing voor wordt gevonden.

¹⁹ Zie onder andere Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, paragraaf 3.4. en Kamerstukken II 2017/18, 34785, nr. 99





5. Fiscale verantwoording personenvennootschappen in IB en VPB

Oproep tot het (onder voorwaarden) toestaan van een meer praktische verwerking van deelnames in personenvennootschappen.

Er zijn in Nederland circa 237.000 personenvennootschappen actief. De personenvennootschap vervult daarmee een belangrijke rol in het rechtsverkeer²⁰. Een personenvennootschap (maatschap, vennootschap onder firma (vof) en commanditaire vennootschap (cv)) heeft op basis van de huidige civielrechtelijke wetgeving geen rechtspersoonlijkheid en wordt voor onder andere de inkomsten- en vennootschapsbelasting als 'transparant' aangemerkt²¹. Dat geldt ook voor een besloten fonds voor gemene rekening (BFGR)²². Deze fiscale transparantie leidt ertoe dat bezittingen en schulden, opbrengsten en kosten (fiscaal) worden toegerekend aan de achterliggende participanten²³. Met artikel I onderdeel B van het Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschap wordt een artikel 2.14bis Wet IB 2001 voorgesteld waarin deze fiscale transparantie wordt gecodificeerd.

Het belang van de geconstateerde knelpunten neemt toe door de box 3-ontwikkelingen: het kan voor de fiscale behandeling in box 3 veel verschil uitmaken of het belang in een personenvennootschap als saldogpost van bezittingen en schulden wordt opgenomen, dan wel de toe te rekenen afzonderlijke vermogensbestanddelen. Dit is onder andere van belang vanwege de verschillende forfaits.

We nemen de volgende knelpunten waar:

Verskil in de commerciële verwerking en fiscale verwerking: In de commerciële jaarrekening is de norm voor verwerking van een deelname in een personenvennootschap veelal verantwoording tegen nettovermogenswaarde (als ware het een effect/aandeel). Proportionele consolidatie (evenredige toerekening van bezittingen en schulden, opbrengsten en kosten) vormt dan de uitzondering op deze norm. In de fiscale jaarrekening wordt de norm echter gevormd door proportionele consolidatie en vormt verantwoording als een effect/aandeel de uitzondering. In het verleden bestond gedoogbeleid²⁴ maar dit werd niet langer acceptabel geacht in verband met de invoering van de elektronische aangifte voor de vennootschapsbelasting.

²⁰ Zie ook de MvT bij het Tweede ambtelijk voorontwerp (internetconsultatie), (Wet modernisering personenvennootschappen), blz. 2.

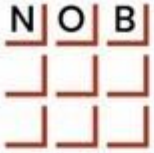
²¹ Dit geldt niet voor de zogenoemde open commanditaire vennootschap die als zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting wordt aangemerkt. Diezelfde opmerking geldt voor het zogenoemde open fonds voor gemene rekening (OFGR). De open commanditaire vennootschap verdwijnt met ingang van 1 januari 2025. Het OFGR verdwijnt als zodanig niet, maar zal met ingang van 1 januari 2025 een andere definitie krijgen, waardoor slechts nog 'beleggingsfondsen' en fondsen voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in art. 1 lid 1 Wft zullen kwalificeren. Daarmee zullen de meeste open familiefondsen niet langer kwalificeren.

²² Een fonds voor gemene rekening is een entiteit 'sui generis'. Deze rechtsfiguur is niet opgenomen in het Burgerlijk Wetboek en kent geen rechtspersoonlijkheid.

²³ Zie ook de MvT Voorontwerp fiscaal gedeelte personenvennootschappen (internetconsultatie), (Wet modernisering personenvennootschappen), blz. 1 en 2.

²⁴ Zie onder andere de reactie van de staatssecretaris van financiën van 19 december 2005, DGB2005-06747 als reactie op de vragen van het lid Dezentjé Hamming (Kamervraag 2050603580) van 22 november 2005.





Voor belastingplichtigen zou het praktisch zijn om voor de fiscale verwerking van deelnames in personenvennootschappen aan te sluiten bij de verwerking daarvan in commerciële jaarrekeningen, dus als aandeel/effect. Daarbij zou dan getoetst en verklaard moeten worden dat deze wijze van verwerking geen materieel effect heeft op de belastingheffing.²⁵

Bij deelnames aan personenvennootschappen is relevante informatie soms zeer lastig te achterhalen of zelfs in het geheel niet beschikbaar voor participanten. Hierdoor is het waarderen en rapporteren van afzonderlijke vermogensbestanddelen in personenvennootschappen (zoals bijvoorbeeld fiscaal transparante beleggingsfondsen) veelal moeilijk tot niet uitvoerbaar. Fondsen verstrekken over het algemeen die informatie niet aan hun beleggers. In de reactie van de NOB Commissie Wetsvoorstellen op de internetconsultatie modernisering personenvennootschappen van 10 februari 2023 is reeds aandacht gevraagd voor dit geconstateerde knelpunt²⁶.

Een oplossing zou kunnen zijn gelegen in het accepteren van het opgeven van het saldo/de opgegeven waarde van een deelname in personenvennootschap onder nader te stellen voorwaarden.

²⁵ Een materieel effect zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen bij het onderbrengen van art. 10a Wet VPB 1969-schulden in een personenvennootschap, naast bezittingen zodat deze in de aangifte vennootschapsbelasting niet zichtbaar zijn.

²⁶ Zie reactie NOB, R.A. van der Jagt "internetconsultatie Wetsvoorstellen modernisering personenvennootschappen", Amsterdam 10 februari 2023, p. 4.





6. Doorlooptijden Belastingdienst

Oproep tot het inkorten van de doorlooptijden bij de Belastingdienst.

De NOB constateert dat de doorlooptijden bij de Belastingdienst de afgelopen jaren erg zijn opgelopen. Of het nu gaat om een controle, een verzoek om vooroverleg of het administratief afwikkelen van een procedure of compromis, het duurt erg lang voordat de Belastingdienst een post afwikkelt. Door deze vertraging in de processen staat de slagkracht van de fiscus onder druk. Als na maanden wachten en onzekerheid voor de belastingplichtige een reactie van de Belastingdienst wordt ontvangen, moet de adviseur zich opnieuw inlezen in het dossier. Dit zorgt voor hogere kosten en irritatie aan de zijde van de belastingplichtige, wat resulteert in een negatievere houding van belastingplichtigen richting de Belastingdienst. Het personeelstekort bij de dienst is een belangrijke oorzaak van dit probleem. Ook spelen aan de kant van de dienst de verouderde ICT en een aantal probleemdossiers een rol, waaronder het 'rechtsherstel box 3' en andere politiek gevoelige dossiers waar veel discussies over ontstaan en die veel menskracht aan het reguliere proces onttrekken.

Bovenstaande heeft onder meer ook tot gevolg dat het tegenwoordig geen uitzondering is als een boekenonderzoek meer dan een jaar duurt. In de wet is geen regelgeving opgenomen omtrent de termijnen waarbinnen een boekenonderzoek plaats moet vinden. De facto betekent dit dat de inspecteur in beginsel een boekenonderzoek net zo lang kan laten duren als de termijnen die gelden voor het opleggen van navorderings- of naheffingsaanslagen (in beginsel vijf jaar). Een belastingplichtige behoort niet zo lang in onzekerheid te verkeren over zijn fiscale positie.

De indruk is ontstaan dat de effectiviteit van de Belastingdienst onder druk is komen te staan door een opeenstapeling van interne problemen. Steeds meer mondige burgers, die steeds makkelijker (digitaal) bezwaar kunnen maken en daarvan ook gebruik maken, steeds vaker met behulp van 'no cure no pay' rechtshulpverleners, dragen bij aan dit probleem. De onderlinge verhoudingen tussen enerzijds de Belastingdienst en anderzijds de belastingplichtige en zijn adviseur staan hierdoor onder druk.





Knellende rechtsbescherming

1. Beperkte rechtsingang bij derdenonderzoek op grond van de WIBB

Oproep tot meer rechtsbescherming bij onderzoeken in verband met internationale verstrekking van inlichtingen.

Administratieplichtigen (ondernemers) zijn verplicht om op verzoek gegevens en inlichtingen over derden te verstrekken aan de Belastingdienst (derdenonderzoek). In het kader van internationale inlichtingenverstrekking kan de minister van Financiën een derdenonderzoek laten instellen door een belastingambtenaar bij een administratieplichtige/houder van informatie. Tegen een dergelijk onderzoek staat geen rechtsingang open bij de belastingrechter. Sterker nog, tegen de aankondiging van een onderzoek en het onderzoek zelf is expliciet in de wet opgenomen dat bezwaar en beroep zijn uitgesloten. Als medewerking wordt geweigerd kan de houder van de informatie worden geconfronteerd met een boete of strafrechtelijke vervolging door het Openbaar Ministerie.

Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een informatiehouder de mogelijkheid moet hebben om in rechte tegen een inlichtingenverzoek op te komen.²⁷ De staatssecretaris van Financiën heeft bij brief van 8 februari 2023 laten weten dat een informatiehouder een boete kan uitlokken of beroep kan instellen bij de civiele rechter als hij het niet met het informatieverzoek eens is. Volgens de Staatssecretaris kan op deze wijze de zaak worden voorgelegd aan een rechter en dat biedt - volgens de Staatssecretaris - voldoende rechtsbescherming, waardoor een wetswijziging niet nodig is.²⁸ Het moeten uitlokken van een boete om zo een rechtsingang te creëren is onwenselijk en onevenredig bezwarend. De gang naar de civiele rechter is niet laagdrempelig en de kans dat de civiele rechter ingrijpt is klein. Er is aldus simpelweg geen effectieve rechtsbescherming. De NOB pleit voor de mogelijkheid van bezwaar en beroep (bij de belastingrechter) opdat informatiehouders op een efficiënte, laagdrempelige wijze inlichtingenverzoeken op hun merites kunnen laten toetsen door een rechter zonder (hoge) boetes te hoeven riskeren.

²⁷ HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 en 246/19, ECLI:EU:C:2020:795 (B e.a./Luxemburg),

²⁸ Kamerstukken II, 2022–2023, 25 087, nr. 304.





2. Gebrek aan rechtsbescherming bij uitwisseling inlichtingen

Oproep tot introductie van bezwaar- en beroepsmogelijkheid bij internationale uitwisseling van inlichtingen.

Nederland kan onder verdragen en Europese richtlijnen, al dan niet op verzoek van een buitenlandse autoriteit, informatie betreffende Nederlands belastingplichtigen uitwisselen met buitenlandse autoriteiten. Indien Nederland bepaalde informatie niet voorhanden heeft, staat de fiscus een ruim instrumentarium ter beschikking om de ontbrekende inlichtingen bij belasting- of administratieplichtigen op te vragen. Wordt daaraan niet, niet tijdig of niet volledig gehoor gegeven, dan kan dat leiden tot sancties.

De wet voorziet niet in de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen het voornemen tot informatie-uitwisseling. Indirect kan men opkomen tegen de informatie-uitwisseling door een boete uit te lokken, waartegen wel bezwaar en beroep openstaat. Los van het feit dat het uitlokken van een boete onevenredig bezwarend is, is het ook niet altijd een gegeven dat deze procedure leidt tot een oordeel over de rechtmatigheid van de uitwisseling respectievelijk het buitenlandse inlichtingenverzoek. Daarnaast kan men slechts vermoeden dat sprake is van (het voornemen tot) uitwisseling indien dit blijkt uit een ontvangen inlichtingenverzoek. Immers, indien de fiscus de gegevens reeds voorhanden heeft of de inlichtingen bij een derde zijn opgevraagd, is het praktisch onmogelijk om kennis te nemen van (het voornemen tot) de inlichtingen-uitwisseling.

Door afschaffing van de kennisgevingsprocedure - die tot 2014 was opgenomen in de Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen (WIB) - zal een belastingplichtige veelal niet op de hoogte zijn van het feit dat gegevens en inlichtingen worden gedeeld met buitenlandse belastingautoriteiten. Praktisch gezien wordt het een belanghebbende aldus onmogelijk gemaakt om rechtsbescherming te krijgen. Voor zover een ingang kan worden gecreëerd, vindt in Nederland slechts marginale toetsing plaats. De informatie kan evenwel invloed hebben op de rechtspositie van een belastingplichtige in het buitenland. Bovendien is niet altijd duidelijk waarom informatie wordt opgevraagd en hoe met deze informatie wordt omgegaan. De rechtspositie van belastingplichtigen wordt geschaad door het gebrek aan een (directe) rechtsingang.





3. Een te rigide boetesysteem

Oproep tot aanpassing van het boetesysteem en meer aandacht voor maatwerk

De Belastingdienst heeft de bevoegdheid boetes op te leggen voor het niet of niet-tijdig nakomen van fiscale verplichtingen (verzuimboetes) of het opzettelijk of met grove schuld frustreren van een juiste belastingheffing (vergrijpboetes). Voor beide boetes zou een aanpassing van het systeem wenselijk zijn.

Verzuimboete

Verzuimboetes worden automatisch opgelegd als een belastingplichtige niet tijdig aangifte doet of niet tijdig betaalt. Die boete dient als prikkel om in het vervolg wel op tijd aangifte te doen of te betalen. Echter, bij ondernemers met liquiditeitsproblemen kan dit tot problemen leiden bij een opeenstapeling van boetes. De aangifte loon- en omzetbelasting moet vaak maandelijks worden gedaan en ook maandelijks worden afgedragen. Als een ondernemer die verplichtingen niet na kan komen, vanwege die liquiditeitsproblemen, wordt per verzuim een verzuimboete opgelegd. Opzet of grove schuld op het niet of te laat betalen is geen vereiste voor het opleggen van een verzuimboete. Dit kan bij herhaaldelijk verzuim leiden tot onevenredig hoge boetes.

Vergrijpboete

Bij vergrijpboetes geldt als hoofdregel dat de boete maximaal 100% van het belastingnadeel bedraagt. Voor de boete voor box 3 in de inkomstenbelasting geldt zelfs een boetemaximum 300%. In het beleid van de Belastingdienst is vastgelegd dat de boete wordt gematigd tot 50% van het boetemaximum als sprake is van opzet en tot 25% in geval van grove schuld. Als sprake is van strafverzwarende- of verminderende omstandigheden kan de boete hoger of lager uitvallen. Het uitgangspunt dat de hoogte van de boete is gekoppeld aan de hoogte van de aanslag leidt in de praktijk tot het opleggen van uitzonderlijke hoge boetes waarbij geen sprake is van maatwerk.

Boete medeplegers en openbaarmaking

Bij het opleggen van boetes aan anderen dan de belasting- of inhoudingsplichtige (zoals medeplegers en medeplichtigen: hierna deelnemers) geldt eveneens dat de boetemaxima zijn gekoppeld aan het belastingnadeel. Een probleem dat zich daarbij voordoet is dat het financiële motief voor deelnemers over het algemeen niet is gerelateerd aan het te behalen belastingvoordeel. Door een deelnemer een boete op te leggen tot maximaal het belastingnadeel ontstaat al snel een wanverhouding tussen de hoogte van de boete en het door de deelnemer genoten voordeel. Om dit probleem aan te pakken zou het boetebeleid moeten worden aangevuld met een specifieke matigingsgrond. Professionals lopen daarnaast het risico op openbaarmaking van hun naam op de website van de Belastingdienst. Deze vorm van publicatie is een aanvullende straf die bij de beboeting als matigende factor in aanmerking zou moeten worden genomen.





Herziening boetestelsels

Naar aanleiding van het ‘nader rapport bestuurlijke boetestelsels’ van 26 april 2018 heeft de Minister van Justitie en Veiligheid aangekondigd de bestaande boetestelsels, waarvan de boetemaxima niet aansluiten op de strafrechtelijke boetecategorieën, aan te willen passen. Op 28 mei 2022 is de concepttekst van de ‘Wet stroomlijning bestuurlijke boetemaxima en termijnen’ in internetconsultatie gebracht.²⁹ In het concept van het wetsvoorstel is voorgesteld dat voor de hoogte van de verzuimboetes in de AWR aan wordt gesloten bij de geldboetecategorieën van artikel 23, vierde lid, Wetboek van Strafrecht. Voor het bepalen van de hoogte van fiscale vergrijpboetes is geen wijziging beoogd, omdat de percentuele koppeling tussen de ontdoken belasting en de hoogte van de boete zich niet eenvoudig zou laten omzetten in de systematiek van artikel 23, vierde lid, Wetboek van Strafrecht.

Zoals hiervoor toegelicht is echter juist die koppeling tussen heffing en boete een belangrijke oorzaak van onevenredig hoge boetes. In het belastingrecht bestaat op grond van het boetebeleid van de Belastingdienst een koppeling tussen het belastingnadeel en de hoogte van de boete. In het strafrecht wordt het belastingnadeel wel meegewogen bij het bepalen van de (hoogte van de) straf, maar het vormt daar slechts een onderdeel van. In het strafrecht geldt het belastingnadeel zodoende zoals het bedoeld is: als boetemaximum. Tenslotte dient de vraag te worden gesteld of er voldoende rechtvaardiging is om in het belastingrecht af te blijven wijken van de norm in het punitieve algemene bestuursrecht (nl. de strafrechtelijke boetecategorieën).

²⁹ <https://www.internetconsultatie.nl/boetemaxima/b1>





4. Ontbreken rechtsbescherming ambtshalve vermindering

Oproep tot het introduceren van rechtsbescherming bij het weigeren ambtshalve vermindering toe te kennen en het aanpakken van andere knelpunten in de regeling.

In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is neergelegd in welke specifieke situaties de inspecteur belastingaanslagen ambtshalve mag verminderen en binnen welke termijn. De inspecteur dient in overeenstemming met dit besluit te handelen. Het besluit om al dan niet ambtshalve vermindering te verlenen wordt echter niet bij voor bezwaar vatbare beschikking genomen, behalve in de inkomstenbelasting. En omdat in het belastingrecht een gesloten stelsel van rechtsbescherming geldt, betekent dit dat het niet mogelijk is om tegen het besluit van de inspecteur inzake ambtshalve vermindering in bezwaar te gaan en beroep in te stellen bij de belastingrechter. Enkel de civiele rechter zou dan nog uitkomst kunnen bieden. Maar de toegang tot de civiele rechter is niet laagdrempelig. Bovendien legt deze slechts een marginale toets aan. Dit levert een gebrek aan rechtsbescherming op. Het zou dan ook goed zijn als er voor alle belastingen een mogelijkheid tot bezwaar en beroep zou worden gecreëerd tegen een besluit van de inspecteur inzake ambtshalve vermindering.

Ook de voorwaarden waaronder ambtshalve vermindering wordt verleend leiden tot knelpunten. Zo wordt een verzoek om ambtshalve vermindering getoetst aan de hand van de wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden op het moment waarop de aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking onherroepelijk is komen vast te staan. Nieuwe jurisprudentie en nieuw beleid is geen aanleiding voor ambtshalve vermindering. De indruk bestaat dat de Belastingdienst al snel van mening is dat hiervan sprake is. Een verduidelijking van de begrippen 'nieuwe jurisprudentie' en 'nieuw beleid' is gewenst.

Tot slot kan de termijn waarbinnen ambtshalve vermindering wordt verleend tot problemen leiden. Zo wordt de vijfjaarstermijn voor ambtshalve vermindering niet verlengd met verleend uitstel voor het doen van aangifte, terwijl de navorderingstermijn voor aanslagbelastingen wel met deze periode wordt verlengd. Dit kan ertoe leiden dat de termijn voor ambtshalve vermindering reeds bij vaststelling van een navorderingsaanslag is verstreken. Als een belastingplichtige verzuimt om tijdig bezwaar te maken tegen de navorderingsaanslag, dan is geen herstel mogelijk. Vanuit rechtsbeschermingsperspectief is dat onwenselijk.





5. Ontbreken rechtsbescherming massaal bezwaar

Oproep tot het verbeteren van de rechtsbescherming bij massaal bezwaar.

De massaalbezwaarregeling beoogt een praktische oplossing te bieden voor het efficiënt beantwoorden van rechtsvragen die zien op een groot aantal belastingplichtigen. Bezwaarschriften die onder de massaalbezwaarregeling vallen, worden op collectieve wijze behandeld in plaats van individueel. De massaalbezwaarregeling geldt alleen voor bezwaren voor zover deze de aangewezen rechtsvraag betreffen. Indien een bezwaarschrift meer geschilpunten bevat dan de aangewezen rechtsvraag of -vragen (en het dus een gemengd bezwaarschrift is), moet het geschrift gesplitst worden behandeld.

Deze gemengde bezwaarschriften zullen gedeeltelijk massaal worden behandeld, en gedeeltelijk individueel worden behandeld waarbij de normale regels van de Awb van toepassing zijn. Dit betekent dat de Belastingdienst binnen bepaalde termijnen uitspraak op bezwaar zal moeten doen. Als de Belastingdienst de afgesplitste individuele bezwaarschriften niet aanhoudt, moeten belastingplichtigen daar tijdig beroep tegen aantekenen. Dit beroepschrift komt dan bij de Rechtbank die dan een oordeel zal moeten geven over het volledige beroepschrift, inclusief de rechtsvraag die in het massaal bezwaar is behandeld.

Het zou goed zijn om in de wet op te nemen dat de beslissing op de individuele bezwaarschriften die samenhangen met het massaal bezwaar kunnen worden aangehouden tot de beslissing in de massaal bezwaarprocedure is genomen.





6. Rechtsbijstand in fiscale procedures

Oproep tot het verder verbeteren van toegang tot rechtsbijstand in fiscale procedures.

In 2021 publiceerde de adviescommissie praktische rechtsbescherming in Belastingzaken, onder voorzitterschap van hoogleraar Diana van Hout, het rapport ‘**Burgers Beter Beschermd**’. Die commissie onderzocht in hoeverre rechtsbescherming toegankelijk, transparant, begrijpelijk en effectief is. De commissie constateerde dat onder meer door de wijze waarop de Belastingdienst is georganiseerd, er onvoldoende oog en onvoldoende ruimte is voor de menselijke maat. De commissie concludeerde dat het huidige niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken in het licht van de kernbeginselen van de rechtsstaat tekortschiet. Het Ministerie van Financiën heeft onderzoek gedaan naar de (on)mogelijkheden van Laagdrempelige Onafhankelijke Fiscale Rechtshulp (LOFR). Er werd een “Belangenbehartiger voor Belastingplichtigen en Toeslaggerechtigden” aangesteld. Deze belangenbehartiger heeft als opdracht het nieuwe orgaan in te richten, de onafhankelijke positionering te borgen en de samenwerking met andere partijen vorm te geven.³⁰ In de eerste halfjaarrapportage³¹ deelt de belangenbehartiger de eerste observaties en geeft aan dat een handvest dat helderheid geeft aan belastingplichtigen wenselijk is.

In reactie op de behoefte aan verbetering van fiscale rechtshulp voor mensen met beperkte (financiële) middelen hebben de beroepsorganisaties NVAB, RB en NOB zich verenigd in SOFiR (Stichting Ondersteuning Fiscale Rechtshulp). SOFiR is opgericht om een brug te slaan tussen maatschappelijke organisaties en fiscale professionals om mensen met beperkte (financiële) middelen bij te staan en knelpunten in het fiscale rechtssysteem aan te pakken en te verbeteren. SOFiR biedt een platform aan dat fungeert als een verbindende factor tussen maatschappelijke organisaties en fiscalisten die hun kennis pro bono willen aanbieden. Daarnaast worden knelpunten in de fiscale regelgeving gesignaleerd en wordt naar concrete oplossingen gezocht die de fiscale rechtsbescherming verbeteren.

Hoe kan de fiscale rechtshulp verder worden verbeterd?

Een knelpunt waar voorlopig nog geen concrete oplossing voor in beeld is betreft het restrictieve beleid op grond waarvan veel toevoegingsaanvragen voor bijstand in fiscale procedures worden afgewezen. Zo wordt geen toevoeging gegeven voor het indienen van een bezwaarschrift in een belastingzaak, indien het bezwaar uitsluitend betrekking heeft op een geschil van feitelijke of rekenkundige aard. In de beroepsfase geldt deze restrictie niet. Ook wordt geen toevoeging gegeven voor het vragen van kwijtschelding van een belastingschuld of het indienen van een zienswijze tegen een voornemen van de Belastingdienst om een aanslag/navorderingsaanslag/boete op te leggen. De NOB acht deze restricties onwenselijk. De NOB ziet ook niet in waarom er voor het afgeven van een toevoeging in de bezwaarfase een restrictiever beleid wordt gevoerd in verhouding tot de beroepsfase. Zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige zijn erbij gebaat dat een beroepsprocedure wordt voorkomen, maar daarop is het huidige beleid niet gericht.

³⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2023/09/25/benoeming-kwartiermaker-belangenbehartiger-voor-belastingplichtigen-en-toeslaggerechtigden>

³¹ Kamerbrief over eerste halfjaarrapportage van de kwartiermaker voor Belangenbehartiger voor belastingplichtigen en toeslaggerechtigde, nr. 2024-0000081818, Ministerie van Financiën, 2 februari 2024





de Nederlandse
Orde van
Belastingadviseurs