

Vergaderjaar 2001–2002

28 349

Invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Algemeen

1. Inleiding

In het afgelopen decennium heeft het verschijnsel «massaal bezwaar» zich met enige regelmaat voorgedaan. Kenmerkend voor een situatie van massaal bezwaar is dat een groot aantal bezwaren zich richt op een bepaalde rechtsvraag en het wachten met de afdoening van die bezwaren op de beantwoording van die rechtsvraag door de Hoge Raad. Te noemen zijn het massale bezwaar ter zake van de toenmalige Nedeco-regeling (onderscheid tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke werknemers), de toenmalige autokostenfictie (gerechtvaardigdheid 24%-bijtelling naast de 20%-bijtelling), het toenmalige arbeidskostenforfait (aftrek werkelijke kosten naast forfait), de toenmalige dividendvrijstelling (alleen voor Nederlandse of voor alle dividenden) en de belastingheffing over vakantiegeld (slechts lagere waardering in geval van vakantiebonnen). Met name in laatstgenoemd geval zijn er zeer massaal bezwaarschriften ingediend: ongeveer 1,4 miljoen. Zoals in de lijn der verwachting lag, is de desbetreffende rechtsvraag door de Hoge Raad ten gunste van de fiscus beslist (HR 16 juni 1999, nr. 33 848, BNB 1999/287 en HR 16 juni 1999, nr. 33 928, BNB 1999/286). Individuele afdoening van al die bezwaren zou een uitermate zware uitvoeringslast voor de Belastingdienst hebben veroorzaakt. Een last die in de eerste plaats hierin bestaat dat een zeer groot beslag op de menskracht van de Belastingdienst zou worden gelegd, terwijl dat in wezen geen enkele toegevoegde waarde meebrengt. Daarentegen zouden de normale werkzaamheden van de Belastingdienst fors in het gedrang zijn gekomen. Voorts zou een individuele afdoening extra kosten hebben meegebracht, begroot op ruim € 3 miljoen. Een dergelijke verspilling van tijd en geld behoort te worden voorkomen. Om deze reden is bij de afdoening van al die bezwaren een praktische beleidslijn gevolgd (Besluit van 17 december 1996, nr. AFZ96/3312M, BNB 1997/91, en 7 maart 1997, nr. AFZ97/754M, BNB 1997/166), die in het kort op het volgende neerkomt:

- bezwaren zoveel mogelijk met instemming van de belanghebbende aanhouden totdat de administratieve rechter in belastingzaken heeft beslist;

- indien een belanghebbende daarmee niet akkoord gaat: het bezwaar afwijzen;
- in het algemeen geen toezeggingen doen ambtshalve op onherroepelijk vaststaande aanslagen terug te komen; en
- in het bijzonder in het geval van het vakantiegeld: de bezwaren niet individueel afdoen maar per advertentie in de dagbladders mededelen dat en waarom de bezwaren niet individueel worden afgedaan.

Op deze wijze is in het verleden op een praktische wijze met massale bezwaren omgegaan, zodanig dat aan de rechten en belangen van belanghebbende in materiële zin op geen enkele wijze tekort werd gedaan. De Belastingdienst echter werd op deze manier, ook weer in het bijzonder in het geval van het vakantiegeld, in de positie gedrongen dat hij niet aan een wettelijk voorschrift kon voldoen, te weten het doen van uitspraak op een bezwaarschrift. Het behoeft geen betoog dat dit een onwenselijke situatie is.

Om deze reden wordt in dit wetsvoorstel een bijzondere regeling voor het afdoen van massaal bezwaar voorgesteld.

2. Schets van het voorgestelde regime voor massaal bezwaar

De in het voorgestelde artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) neergelegde regeling voor het afdoen van massaal bezwaar kan als volgt in hoofdlijnen worden geschetst.

Aanleiding voor de toepassing van het nieuwe regime zal zijn een geval waarin de Belastingdienst, om welke reden dan ook, wordt geconfronteerd met een groot aantal bezwaren inzake een bepaalde rechtsvraag, zoals dat in het verleden het geval is geweest met betrekking tot bijvoorbeeld de heffing over vakantiegeld. De Belastingdienst voorziet dat dit grote aantal tot een zeer grote werklast zal leiden en is bovendien op goede gronden van oordeel dat de bezwaren op grond van het geldende recht afgewezen moeten worden en dat de administratieve rechter in belastingzaken redelijkerwijs tot hetzelfde oordeel zal komen. De Belastingdienst neemt hieromtrent contact op met de Minister van Financiën (in de praktijk: de Staatssecretaris van Financiën; in het vervolg van deze memorie wordt deze genoemd). De staatssecretaris komt tot hetzelfde oordeel en bestempelt de bezwaren inzake de rechtsvraag tot massaal bezwaar. Daarbij wijst hij tevens een inspecteur aan die te zijner tijd een collectieve uitspraak op alle bezwaren zal doen. De aanwijzing zal worden gepubliceerd in de Staatscourant en op andere, voor het geval gepaste manieren worden bekendgemaakt.

De aanwijzing als massaal bezwaar geldt alleen voor reeds ingediende en nog in te dienen bezwaarschriften die uitsluitend de bedoelde rechtsvraag als bezwaar behelzen. Betreft een bezwaarschrift behalve de rechtsvraag nog andere geschilpunten, dan leent dit zich niet voor collectieve afdoening. Voor een dergelijk bezwaarschrift zijn twee handelwijzen mogelijk. In de eerste plaats kan, zo mogelijk in overleg met de belanghebbende, worden besloten pas uitspraak te doen zodra vaststaat hoe op de rechtsvraag moet worden beslist. In de tweede plaats kan, indien uitstel van afdoening voor de belanghebbende niet aanvaardbaar is, de inspecteur ook binnen de gebruikelijke termijn uitspraak doen. Hij zal daarbij niet anders kunnen doen dan de bedoelde rechtsvraag negatief beantwoorden. Dit beperkt de belanghebbende niet in zijn rechten, aangezien de inspecteur de verplichting heeft te zijner tijd alsnog op het punt van de rechtsvraag aan het bezwaar tegemoet te komen indien de desbetreffende beslissing van de administratieve rechter in belastingzaken in het nadeel van de fiscus is uitgevallen. Er is aldus voor de belanghebbende geen reden om op dit punt beroep bij het gerechtshof in te stellen.

Wel kan een bezwaar inzake de rechtsvraag nog accessoire kwesties bevatten die zich lenen voor collectieve afdoening. Te denken valt aan een verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure. Indien

het bezwaar inzake de rechtsvraag omdat de fiscus volledig in het gelijk is gesteld collectief wordt afgewezen, ligt het voor de hand verzoeken om een kostenvergoeding eveneens collectief af te wijzen.

In afwachting van een uitspraak op een geschil inzake de rechtsvraag door de rechter, worden de als massaal bezwaar aangewezen bezwaren aangehouden.

De beslissende uitspraak van de rechter (normaal gesproken de Hoge Raad, maar in theorie is het denkbaar dat na de uitspraak van het gerechtshof geen beroep in cassatie wordt ingesteld, of dat de Hoge Raad de zaak ter afdoening naar een gerechtshof verwijst) kan op twee manieren uitvallen: geheel in het voordeel van de fiscus of geheel of gedeeltelijk in het nadeel van de fiscus. In het laatste geval verliezen de aangehouden bezwaren de status van massaal bezwaar en moeten zij alsnog op de voor individuele bezwaren gebruikelijke manier worden afgedaan, door de «eigen» inspecteur van de belanghebbende. Daarvoor geldt de gebruikelijke termijn van maximaal een jaar, te rekenen vanaf het tijdstip waarop de belastingaanslag waarover is rechtgesproken onherroepelijk is komen vast te staan.

Is de beslissende uitspraak van de rechter geheel in het voordeel van de fiscus, dan zal de aangewezen inspecteur de als massaal bezwaar aangewezen bezwaren gezamenlijk afwijzen. Hij doet hiertoe een collectieve uitspraak. Deze wordt zo spoedig mogelijk in daarvoor voor de hand liggende dagbladen of op andere gepaste manieren bekendgemaakt. Belanghebbenden ontvangen hieromtrent geen individueel bericht.

Is een individuele belanghebbende het met de collectieve uitspraak niet eens, ondanks het feit dat de rechter de kwestie ten principale heeft beslist, dan kan hij tegen de uitspraak beroep instellen bij het gerechtshof. Wel moet hiertoe wat hem betreft de collectieve uitspraak worden vervangen door een individuele uitspraak. Dit gebeurt door de «eigen» inspecteur van de belanghebbende, nadat deze hem daarom heeft verzocht. De rechtsgang is vervolgens gelijk aan die bij andere bezwaren waarop de inspecteur een de belanghebbende onwelgevallige uitspraak heeft gedaan, met dien verstande dat de belanghebbende niet de mogelijkheid heeft om voor het gerechtshof nog andere kwesties dan die betreffende de rechtsvraag (met inbegrip van de eventuele accessoire kwesties) in geding te brengen.

Behalve de aanwijzing als massaal bezwaar heeft de staatssecretaris ook de mogelijkheid belanghebbenden toe te zeggen dat hij belastingaanslagen ambtshalve zal verminderen indien het arrest van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft, zodat bezwaarschriften met betrekking tot de aangewezen rechtsvraag achterwege kunnen blijven. Nadere regelgeving is hiervoor niet nodig. Ook voor deze gevallen van vermindering van een aanslag geldt dat de regels van de heffings- en invorderingsrente van toepassing zijn, zodat in een vergoeding van gederfde rente kan worden voorzien. De heffingsrente is overigens slechts van toepassing op bepaalde aanslagen inzake de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de loonbelasting, de omzetbelastingen, de overdrachtsbelasting en nog enige andere indirecte belastingen en accijnzen. Daar waar de heffingsrente niet van toepassing is, zal in voorkomend geval een daarmee corresponderende compensatie worden geboden.

3. Personele en budgettaire aspecten

Het onderhavige wetsvoorstel behelst het wettelijk vastleggen van een beleidslijn die reeds enkele jaren in de praktijk wordt gevolgd. Om deze reden zijn aan de invoering van dit wetsvoorstel personele noch budgettaire lasten verbonden. Hetzelfde geldt voor de werklast van de rechterlijke macht.

Het instellen van bezwaar en beroep brengt normalerwijze administratieve lasten mee voorzover dit bezwaar of beroep wordt ingesteld door onder-

nemers, inhoudingsplichtigen of andere administratieplichtigen, alsook, in meer ruime zin, voor andere belastingplichtigen. Het voorstel brengt evenwel geen wijziging aan in de mogelijkheid om een dergelijk bezwaar te maken of beroep in te stellen. Uit dezen hoofde worden geen effecten voor de administratieve lasten verwacht. Wel wordt de mogelijkheid geschapen dat de belanghebbende die persisteert in zijn bezwaar en daarom vervanging van de collectieve uitspraak door een individuele uitspraak wenst, een verzoek om een dergelijke vervanging indient. Dit verzoek is vormvrij. De verwachting is dat een dergelijk verzoek slechts zeer sporadisch zal voorkomen. De administratieve lasten hiervan zullen dan ook naar verwachting verwaarloosbaar zijn.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel I: artikel 25a AWR, algemeen

Omdat de nieuwe regeling inzake massaal bezwaar aansluit bij de bestaande artikelen 22j tot en met 25 AWR, die algemene bepalingen inzake bezwaar bevatten, wordt deze regeling ingepast als artikel 25a.

Artikel I: artikel 25a, eerste lid, AWR

In het eerste lid is geregeld dat met betrekking tot massaal bezwaar wordt afgeweken van de overige regels die zijn gesteld in of krachtens de AWR of de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). De afwijking reikt echter niet verder dan hetgeen in artikel 25a is bepaald. Met andere woorden, alle regels van of krachtens de AWR en de Awb zijn van toepassing, behalve die waarvan artikel 25a afwijkt. Dit betekent bijvoorbeeld dat, aangezien artikel 25a niets regelt omtrent een voorlopige voorziening, de belanghebbende een verzoek om een voorlopige voorziening in de zin van titel 8.3 Awb zou kunnen doen, waarbij het overigens voor de hand ligt dat de president hierop, hangende het massaal bezwaar, negatief zal reageren.

Artikel I: artikel 25a, tweede lid, AWR

Of een bezwaar als massaal bezwaar is aan te merken, wordt door de Staatssecretaris van Financiën bepaald. De redactie is zo gekozen dat bezwaren waarbij meer geschilpunten zijn ingebracht, waaronder de rechtsvraag, niet als massaal bezwaar kunnen worden aangemerkt. Zouden ook bezwaren die mede andere kwesties behelzen als massaal bezwaar kunnen gelden, dan zou op dat ene bezwaar twee keer moeten worden beslist: inzake de rechtsvraag (en accessoire kwesties) bij collectieve uitspraak en inzake de andere kwesties bij individuele uitspraak. Dit zou ongewenst zijn in verband met de eventueel daarop volgende rechtsgang bij gerechtshof en Hoge Raad.

Zoals reeds is opgemerkt in het algemene deel van deze memorie valt bij accessoire kwesties die zich lenen voor een niet-individuele uitspraak, te denken aan een verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure. Indien het bezwaar inzake de rechtsvraag collectief wordt afgewezen, ligt het voor de hand verzoeken om een kostenvergoeding eveneens collectief af te wijzen.

De rechtsvraag die aanleiding is voor de aanwijzing als massaal bezwaar wordt samen met de eventuele accessoire kwesties aangeduid als «de rechtsvraag». Het begrip rechtsvraag wordt in dit verband ruimer opgevat dan in rechtstheoretische zin, namelijk met inbegrip van die aspecten van feitelijke aard die onverbrekkelijk met de rechtsvraag zijn verbonden. Indien bijvoorbeeld de vraag is voorgelegd of in een bepaalde situatie het gelijkheidsbeginsel noopt tot toekenning van een faciliteit aan een groep belastingplichtigen waarvoor de faciliteit door de wetgever niet is

bedoeld, dan is de vraag of en in hoeverre situaties gelijk zijn veelal van feitelijke aard. Dat doet niet af aan de omstandigheid dat voor de toepassing van artikel 25a de vraag of het gelijkheidsbeginsel van toepassing is, een rechtsvraag is.

De staatssecretaris beoordeelt of bezwaren inzake een rechtsvraag in zo groten getale worden ingediend dat dergelijke bezwaren als massaal bezwaar kunnen worden aangemerkt. Hij doet dit met betrekking tot reeds ingediende bezwaren en nog in te dienen bezwaren. In het laatste geval gaat het om bezwaren die worden ingediend tot en met de dag voorafgaande aan de dag waarop de collectieve uitspraak wordt gedaan. Komt er geen collectieve uitspraak omdat het als laatste optredende rechtscollege geheel of gedeeltelijk in het voordeel van de belanghebbende heeft beslist, dan geldt als laatste dag waarop ingediende bezwaren de status van massaal bezwaar krijgen, de dag voorafgaande aan de dag waarop de belastingaanslag waartegen bezwaar was gemaakt, onherroepelijk wordt. Nog later ingediende bezwaren kunnen niet de status van massaal bezwaar krijgen en moeten derhalve op de gebruikelijke wijze door de ten aanzien van de belanghebbende bevoegde inspecteur worden afgedaan, die daarbij vanzelfsprekend de uitspraak van de rechter tot richtsnoer zal nemen.

Bij het aanwijzen van bezwaren als massaal bezwaar zal waar nuttig en mogelijk (het tijdsaspect kan een belangrijke rol spelen) advies worden gevraagd aan een aantal deskundigen van buiten het Ministerie van Financiën. Te denken valt aan de voorzitter van een organisatie van belastingadviseurs, een hoogleraar belastingrecht en een oud-lid van de rechterlijke macht of het parket bij de Hoge Raad. Hiervoor is geen nadere regelgeving nodig.

Indien reeds op een bezwaar is beslist voordat aanwijzing als massaal bezwaar heeft plaatsgevonden, blijft die beslissing uiteraard van kracht (afgezien van de mogelijkheid van het instellen van beroep). Dit geldt zowel voor het geval waarin is beslist in overeenstemming met de uiteindelijke beslissing van de Hoge Raad inzake de rechtsvraag, als voor het geval waarin uiteindelijk blijkt dat de inspecteur een andersluidende uitspraak heeft gedaan. Aanwijzing als massaal bezwaar is voor een dergelijk reeds afgedaan bezwaar niet meer mogelijk en zou ook in strijd met de rechtszekerheid zijn.

Indien de inspecteur per abuis een individuele beslissing neemt op een als massaal bezwaar aangewezen bezwaar, moet deze beslissing geacht worden niet te zijn genomen. Met het oog op de rechtszekerheid ontmoet het echter geen bezwaar dat de inspecteur niettemin in de beslissing berust indien hij deze heeft genomen in het voordeel van de belanghebbende; de later volgende collectieve uitspraak heeft in dat geval geen gevolgen voor de desbetreffende belanghebbende.

Artikel I: artikel 25a, derde lid, AWR

Indien alle relevante bezwaren zouden worden aangewezen als massaal bezwaar, zou de rechter geen gelegenheid krijgen de kwestie ten principale te beslissen. Daarom dient de staatssecretaris een of enkele bezwaren van de aanwijzing uit te zonderen, teneinde die de gebruikelijke rechtsgang te laten gaan. Hij zal er daarbij met name op letten dat die bezwaren worden uitgezonderd waarbij een adequate motivering van het bezwaar is gegeven waarin zo veel mogelijk relevante aspecten aan de orde komen.

Artikel I: artikel 25a, vijfde lid, AWR

Aangezien de efficiencywinst die met de onderhavige regeling wordt beoogd, in hoge mate teniet zou gaan indien de indieners van een als massaal bezwaar aangewezen bezwaar zouden verzoeken te worden

gehoord alvorens de uitspraak wordt gedaan, is in het vijfde lid bepaald dat de belanghebbende niet wordt gehoord.

Artikel I: artikel 25a, zesde lid, AWR

In het zesde lid is geregeld dat de aangewezen inspecteur de collectieve uitspraak doet nadat de laatste administratieve rechter in belastingzaken op een beroep inzake de rechtsvraag uitspraak heeft gedaan in het voordeel van de fiscus. Als regel zal dat de Hoge Raad zijn, maar in uitzonderingsgevallen laat het zich denken dat dit een der gerechtshoven is (omdat niet in cassatie is gegaan of omdat de Hoge Raad de zaak verwijst). Het ligt echter voor de hand dat de staatssecretaris, indien nodig, bevordert dat de Hoge Raad zich over de zaak uitspreekt.

De aangewezen inspecteur doet uitspraak binnen zes weken, de standaardbeslistermijn van artikel 7:10, eerste lid, Awb. De periode van zes weken begint op de eerste dag nadat de belastingaanslag onherroepelijk is geworden.

Omdat het niet zinvol is in dit geval te onderzoeken of de ingediende bezwaren ontvankelijk zijn, regelt de laatste volzin dat als massaal bezwaar aangewezen bezwaren steeds worden geacht ontvankelijk te zijn.

Artikel I: artikel 25a, zevende lid, AWR

De redactie van het zevende lid, inzake de bekendmaking van de collectieve uitspraak, is ontleend aan artikel 3.42 Awb.

Artikel I: artikel 25a, achtste lid, AWR

Het is niet de bedoeling dat de regeling voor massaal bezwaar de mogelijkheid voor individuele belanghebbenden frustreert om in beroep te gaan bij de administratieve rechter in belastingzaken of vervolgens beroep in cassatie in te stellen. Met het oog daarop heeft een belanghebbende de mogelijkheid om te zijnen aanzien de collectieve uitspraak te laten vervangen door een individuele uitspraak. Hij dient hiertoe een verzoek te richten aan de inspecteur die te zijnen aanzien bevoegd is, derhalve niet aan de voor het doen van de collectieve uitspraak aangewezen inspecteur. Er is geen aanleiding de belanghebbende voor het doen van het verzoek te binden aan een bepaalde termijn. De uitspraak op het bezwaar is immers, anders dan bij een individuele uitspraak, niet aan hem persoonlijk kenbaar gemaakt. Het zou niet aangaan dat de belanghebbende doordat hij te laat op de hoogte komt van de collectieve uitspraak niet meer in beroep kan gaan. Daarom is er geen termijn gesteld. Wel dient het verzoek binnen een redelijke termijn te worden gedaan; voor de formulering van de laatste volzin is aansluiting gezocht bij artikel 6.12 Awb.

Tegen de individuele uitspraak kan vervolgens op de gebruikelijke wijze beroep worden ingesteld.

Artikel I: artikel 25a, negende lid, AWR

Het negende lid bepaalt dat slechts beroep openstaat inzake de rechtsvraag (met inbegrip van de eventuele accessoire kwesties). Andere geschilpunten heeft het bezwaar immers niet behelsd, anders zou het bezwaar niet de status van massaal bezwaar hebben gekregen. Het zou in strijd zijn met de bedoeling van de regeling inzake massaal bezwaar als de belanghebbende na de relevante uitspraak van de laatste rechter inzake de rechtsvraag, derhalve vermoedelijk geruime tijd na dato, alsnog voor het eerst allerlei andere kwesties in discussie zou kunnen brengen.

Artikel I: artikel 25a, tiende lid, AWR

Indien de belastingrechter uiteindelijk niet geheel in het voordeel van de fiscus heeft beslist, ontvalt aan de relevante bezwaren de status van massaal bezwaar. Het gevolg hiervan is dat op deze bezwaren alsnog individueel uitspraak moet worden gedaan, en wel door de «eigen» inspecteur van de belanghebbende. Hij doet dit binnen een jaar nadat de belastingaanslag waarover is rechtgesproken onherroepelijk is komen vast te staan. Deze termijn is ontleend aan artikel 25, eerste lid, AWR. Er is dan geruime tijd verlopen sinds de indiening van het bezwaarschrift. Behoudens het bezwaar van het tijdsverloop als zodanig levert dit inhoudelijk geen problemen op voor de belanghebbende, aangezien het om een rechtsvraag gaat waarbij de eventuele aspecten van feitelijke aard normaliter niet door het tijdsverloop worden beïnvloed.

Artikel I: artikel 25a, elfde lid, AWR

Een bezwaar dat verschillende geschilpunten behelst, komt niet in aanmerking voor aanwijzing als massaal bezwaar, ook niet als daarvan de rechtsvraag deel uitmaakt. De inspecteur kan redelijkerwijs voornamelijk niet anders dan deze rechtsvraag voor de belanghebbende negatief beantwoorden. Dit betekent dat de uitspraak op het bezwaarschrift hetzij in overleg met de belanghebbende moet worden aangehouden tot na de collectieve uitspraak, hetzij moet worden gedaan met afwijzing van de rechtsvraag. Met het oog op het belang van de belastingplichtige bepaalt het elfde lid dat in het laatste geval de inspecteur ambtshalve op de kwestie van de rechtsvraag terugkomt indien de desbetreffende uitspraak van de laatste rechter negatief voor de fiscus uitvalt.

Artikel II: inwerkingtreding

Het is uit een oogpunt van doelmatigheid wenselijk dat de voorgestelde regeling inzake massaal bezwaar zo vlug mogelijk effectief wordt. De toepassing van de nieuwe regel zal daardoor niet beperkt zijn tot rechtsvragen en grote aantallen bezwaarschriften die opkomen na de datum van inwerkingtreding van deze wet. Bij de inwerkingtreedingsbepaling is rekening gehouden met de Tijdelijke referendumwet.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos