No.W06.15.0276/III 's-Gravenhage, 7 september 2015

**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**

Bij Kabinetsmissive van 31 augustus 2015, no.2015001436, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2016, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2016, Wet tegemoetkomingen loondomein, Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds en Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015. Het voorstel bevat wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten waarvoor inwerkingtreding of wettelijke vastlegging met ingang van 1 januari 2016 wenselijk is. Het betreft onder andere de introductie van een prejudiciële procedure in belastingzaken, de implementatie van gestandaardiseerde documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen (in het kader van zogenoemde country-by-country-reporting), een uitbreiding van de fiscale faciliteiten voor monumentenpanden en landgoederen, de introductie van een experimenteerbepaling in de sfeer van de invordering van belastingen, alsmede een uitbreiding van de bevoegdheid van de Belastingdienst tot toepassing van lijfsdwang in situaties van een civielrechtelijke vordering tot schadevergoeding in verband met een niet voldane belastingschuld.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen een dragende motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen. Zo isde Afdeling van oordeel dat de noodzaak en de opportuniteit van de introductie van een prejudiciële procedure in belastingzaken onvoldoende zijn aangetoond en dat een dergelijke majeure wijziging van het fiscale procesrecht niet in een verzamelwet als de onderhavige thuishoort. Ook plaatst zij vraagtekens bij (de motivering van) een experimenteerbepaling in de sfeer van de invordering van belastingen. Tot slot vraagt de Afdeling een nadere motivering van de te introduceren documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen en van de uitbreiding van de bevoegdheden van de Belastingdienst met lijfsdwang bij invordering.

1. Introductie prejudiciële procedure in belastingzaken

Het wetsvoorstel voorziet in de introductie van een prejudiciële procedure bij de fiscale kamer van de Hoge Raad.[[1]](#footnote-1) In civiele zaken bestaat sinds 1 juli 2012 de mogelijkheid om prejudiciële vragen voor te leggen aan de Hoge Raad. Volgens de toelichting zijn de ervaringen die hiermee zijn opgedaan tot nog toe positief.[[2]](#footnote-2) Omdat ook in het belastingrecht met enige regelmaat rechtsvragen aan de orde zijn met een zaakoverstijgend belang, en in de literatuur en door experts gepleit wordt voor het snel invoeren van de prejudiciële procedure in het belastingrecht, is de regering overtuigd geraakt van de toegevoegde waarde van deze procedure in het belastingrecht, naast de fiscale sprongcassatie. De in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voorgestelde procedure is ongeveer gelijk aan de civielrechtelijke variant.

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over noodzaak en opportuniteit van het voorstel.

*a. Evaluatie prejudiciële procedure in het civiele recht*

De Afdeling wijst erop dat er pas drie jaren ervaring is opgedaan met de prejudiciële procedure in het civiele recht. Hoewel de eerste ervaringen positief lijken te zijn, is die termijn te kort voor het uitspreken van een definitief oordeel. Artikel IV van de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad bepaalt dat deze wet binnen vijf jaar na inwerkingtreding wordt geëvalueerd. Volgens de toelichting bij artikel IV “lijkt een evaluatieperiode van ten minste vijf jaar nodig om voldoende gegevens te kunnen verzamelen op grond waarvan betrouwbare conclusies kunnen worden getrokken.”[[3]](#footnote-3) Gelet hierop ziet de Afdeling niet in waarom de resultaten van de voorgeschreven evaluatie niet worden afgewacht, alvorens een uitbreiding van de prejudiciële procedure wordt overwogen. Het afwachten van de resultaten van die evaluatie is te meer van belang omdat dan ook kan worden bezien of het zinvol is om het in de civielrechtelijke procedure bestaande criterium van het bestaan van talrijke vergelijkbare geschillen over te nemen of – zoals het voorstel doet – niet. Het niet overnemen leidt er toe dat ingevolge het voorstel elke op zich staande rechtsvraag aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd.

In het verlengde hiervan wijst de Afdeling erop dat bij de totstandkoming van de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad de uitbreiding naar het fiscale recht uitdrukkelijk onder ogen is gezien, mede naar aanleiding van opmerkingen in de vakliteratuur. In antwoord op vragen waarom de prejudiciële procedure niet werd opengesteld voor andere rechtsgebieden, wees de regering op het rapport “versterking van de cassatierechtspraak”. Daarin wordt geconcludeerd dat vooral in civiele zaken belangrijke rechtsvragen de cassatierechter niet of niet tijdig bereiken. Het aanbod van zaken in de belastingkamer zou daarentegen zodanig groot zijn dat dit hiaat zich daar niet zou voordoen. Als mogelijke verklaring hiervoor wees de regering erop dat het Ministerie van Financiën altijd meewerkt aan of het initiatief neemt tot het instellen van “sprongcassatie”.[[4]](#footnote-4) Voor fiscale zaken is het probleem dus kleiner, en daarmee ook minder urgent.

Uit de toelichting kan niet worden afgeleid waarom er aanleiding zou zijn om hierover thans anders te denken. In elk geval blijkt niet dat het probleem inmiddels wezenlijk anders ligt. De toelichting zou daarom ten minste gegevens moeten bevatten over de duur van procedures met toepassing van sprongcassatie enerzijds en procedures met toepassing van de prejudiciële procedure anderzijds, alsmede voorbeelden van rechtsvragen op het gebied van het belastingrecht die, door het ontbreken van de prejudiciële procedure, te lang op een antwoord moesten wachten.

Voor zover de toelichting benadrukt dat sprongcassatie als nadeel heeft dat zij niet eerder mogelijk is dan nadat de rechter in eerste instantie uitspraak heeft gedaan, wijst de Afdeling erop dat het uit een oogpunt van rechtsvorming voor de hoogste rechter juist een voordeel kan zijn als er al een aantal uitspraken van feitenrechters ligt. Om dezelfde reden behoeft het evenmin altijd een voordeel te zijn dat in een prejudiciële procedure een zuivere rechtsvraag wordt voorgelegd. De feiten waarop partijen zich beroepen komen immers vaak pas in de loop van de discussie in feitelijke instanties goed naar voren. Niet zelden zijn een paar richtinggevende uitspraken nodig, om de gewenste duidelijkheid te krijgen en te geven. Voorts is denkbaar dat een zaak in cassatie nogmaals aan de Hoge Raad moet worden voorgelegd, omdat de uiteindelijk vastgestelde feiten een ander licht op de zaak werpen, en daarmee op de toepasselijke rechtsvraag. Deze en andere vragen onderstrepen het belang van een grondige evaluatie van de huidige prejudiciële procedure.

Wat het argument betreft dat sprongcassatie niet altijd kenbaar is voor partijen en de rechter in zaken waarin een vergelijkbare rechtsvraag aan de orde is, wijst de Afdeling erop dat dit probleem eenvoudig kan worden verholpen door publicatie van deze rechtsvragen door de Hoge Raad, zoals ook het geval is met prejudiciële vragen.

*b. Reacties Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak*

De toelichting op het onderhavige wetsvoorstel vermeldt weliswaar dat het voorstel voor advies is voorgelegd aan de Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak[[5]](#footnote-5), maar geeft hun reacties niet weer.

De Afdeling adviseert in de toelichting op deze reacties in te gaan. Mocht het wetsvoorstel naar aanleiding van de adviezen van de Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak ingrijpend worden gewijzigd, dan gaat de Afdeling ervan uit dat het voorstel opnieuw aan haar ter advisering wordt voorgelegd.

*c. Concluderend*

Samengevat is de Afdeling van oordeel dat de noodzaak en de opportuniteit van het voorstel onvoldoende zijn aangetoond. Voor fiscale zaken is er een goed alternatief in de vorm van sprongcassatie. Bovendien is nog geen evaluatie van de prejudiciële procedure in civiele zaken beschikbaar. Mede in het licht van de hiervoor gemaakte opmerkingen is de Afdeling van oordeel dat een majeure wijziging van het fiscale procesrecht zoals de voorgestelde prejudiciële procedure niet in voorliggende verzamelwet thuis hoort. De Afdeling adviseert de bepalingen die hierop betrekking hebben, voor zover deze worden gehandhaafd, op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel dat losstaat van het fiscale pakket 2016.

2. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en country-by-country reporting

Een belangrijke manier om belastingontwijking tegen te gaan, bestaat uit het delen van relevante informatie tussen belastingdiensten van verschillende landen. In dat kader zijn in actiepunt 13 van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project) gestandaardiseerde documentatieverplichtingen opgenomen voor multinationale ondernemingen over de verrekenprijzen die zij binnen het concern hanteren. Deze nieuwe documentatieverplichtingen betreffen een landenrapport (‘country-by-country report’), een groepsdossier (‘master file’) en een lokaal dossier (‘local file’).

Het idee achter het nieuwe gestandaardiseerde landenrapport is dat belastingdiensten daardoor efficiënter de risicoselectie voor verrekenprijzen kunnen uitvoeren. Blijkt uit deze risicoselectie een hoog risico op winstverschuiving, dan kan een belastingdienst nadere informatie opvragen en de zaak verder onderzoeken.

Een multinationale groep met een omzet van € 750 miljoen dient jaarlijks een landenrapport op te stellen. De verplichting om een groepsdossier en een lokaal dossier op te stellen, geldt in beginsel voor alle ondernemingen, maar Nederland handhaaft voor MKB-ondernemingen met een omzet tot € 50 miljoen de bestaande documentatieverplichtingen (in lijn met de OESO-aanbevelingen).

Het voorstel implementeert deze OESO-afspraken.[[6]](#footnote-6) Daarbij zullen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld over de vorm en de inhoud van het landenrapport, het groepsdossier en het lokale dossier.[[7]](#footnote-7)

De Afdeling merkt hier het volgende over op.

De artikelsgewijze toelichting vermeldt dat bij het stellen van nadere regels zal worden aangesloten bij bijlage II van hoofdstuk V van het OESO-rapport “Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”. De volgende informatieverplichtingen zijn opgenomen in deze template: belastingjurisdictie, omzet (derden, gelieerde entiteiten en totaal), winst (verlies) vóór inkomstenbelasting, betaalde inkomstenbelasting (op kasstroom basis), acute belastinglast (huidige jaar), vrij uitkeerbaar eigen vermogen, winstreserves, aantal werknemers en materiële vaste activa anders dan liquide middelen.

De Afdeling heeft in de toelichting een beschouwing gemist over de mogelijke problemen die zich zouden kunnen voordoen bij de invoering van de hiervoor genoemde documentatieverplichtingen. De financiële administratie van ondernemingen is hier immers niet voor ingericht, bijvoorbeeld (bij een multinationale onderneming) om te rapporteren per land.

De Afdeling adviseert in de toelichting aandacht te besteden aan de uitvoerbaarheid in de praktijk van de voorgestelde documentatieverplichtingen.

3. Uitbreiding fiscale faciliteiten voor monumentenpanden en landgoederen

Het voorstel strekt ertoe de fiscale aftrek van onderhoudskosten enerzijds en de vrijstelling van schenk- of erfbelasting anderzijds ook toe te staan voor in het buitenland gelegen monumenten respectievelijk landgoederen, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.[[8]](#footnote-8) Aanleiding voor deze wijzigingen vormen twee arresten van het Hof van Justitie[[9]](#footnote-9), waarin prejudiciële vragen van de Hoge Raad[[10]](#footnote-10) respectievelijk de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State[[11]](#footnote-11) werden beantwoord.

De Afdeling merkt op dat de omschrijving van de territoriale werkingssfeer in de voorgestelde aanpassingen van beide regelingen verschilt.

Ten aanzien van artikel 1 van de natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) onderkent de toelichting[[12]](#footnote-12) dat de fiscale faciliteit voor de schenk- en erfbelasting onder het beginsel van vrij kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 63 VWEU valt, ook voor zover het kapitaalverkeer betreft met derde landen. Om die reden wordt de werkingssfeer van artikel 1 van de NSW 1928 uitgebreid tot derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.[[13]](#footnote-13)

Naar het oordeel van de Afdeling wordt evenwel miskend dat ook de fiscale faciliteit voor onderhoudskosten van monumenten het vrij kapitaalverkeer kan raken.[[14]](#footnote-14) Dit betekent dat de fiscale faciliteit voor onderhoudskosten van monumenten (in artikel 6.31 van de Wet IB 2001) met dezelfde motivering als is gegeven voor de fiscale faciliteit voor landgoederen, moet worden uitgebreid naar monumenten gelegen op het grondgebied van derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.

De Afdeling adviseert het voorstel in die zin aan te passen.

4. Experimenteerbepaling

Voorgesteld wordt een experimenteerbepaling in te voeren in de Invorderingswet 1990.[[15]](#footnote-15) Deze bepaling komt tekstueel bijna volledig overeen met artikel 64 van de AWR, aldus de artikelsgewijze toelichting.

De Afdeling wijst er op dat artikel 64 van de AWR destijds is ingevoerd om een wettelijke basis te bieden voor een in de praktijk doelmatige werkwijze (van de Belastingdienst) die van de wet afwijkt. Met de voorgestelde bepaling wordt evenwel geen wettelijke basis gelegd voor *bestaande* doelmatige handelwijzen bij de invordering (zoals destijds bij de invoering van artikel 64 AWR voor de heffing), maar voor het mogelijk maken van experimenten met het oog op *mogelijke toekomstige* doelmatige handelwijzen bij de invordering.

De Afdeling merkt op dat experimentele regelgeving aan een aantal voorwaarden moet voldoen.[[16]](#footnote-16) Het onderwerp waarop het vast te stellen experiment betrekking kan hebben, dient zo concreet en nauwkeurig mogelijk te worden begrensd. Ook is het van belang dat het doel en de functie van de eventuele experimenten worden aangeduid. Daarover merkt de Afdeling het volgende op.

De Afdeling is van oordeel dat het onderwerp van voorliggend experiment onvoldoende nauwkeurig is begrensd en ten onrechte niet in de voorgestelde wettelijke bepaling tot uitdrukking komt. De bepaling kent geen enkele clausulering, bestrijkt het gehele terrein van de invordering en ziet op alle rijksbelastingen. Daarmee kan niet goed worden beoordeeld of het noodzakelijk is de voorgestelde bepaling te introduceren en of op het betrokken terrein zinvolle experimenten mogelijk zijn.

Bij wijze van voorbeeld noemt de artikelsgewijze toelichting slechts “ruimere mogelijkheden tot verrekening en het aanbieden van een (digitale) betalingsmogelijkheid zonder voorafgaande belastingaanslag”. Niet duidelijk is wat daar precies mee is beoogd en of het daarbij bijvoorbeeld gaat om experimenten inzake een fundamenteel andere opzet van de belastinginning bij de inkomstenbelasting (betaling – en teruggaaf? – al bij het doen van aangifte, dit in tegenstelling tot het huidige regime, waarin pas wordt betaald nadat na de aangifte een aanslag is opgelegd). Evenmin is duidelijk aan wat voor experimenten nog meer wordt gedacht.

Ook wordt uit de toelichting niet duidelijk op basis van welke criteria te zijner tijd de effecten zullen worden beoordeeld. Het doel dat in de voorgestelde bepaling is vermeld (doelmatige invordering) is naar het oordeel van de Afdeling te algemeen omschreven.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat een wettelijke regeling die de grondslag biedt voor een experiment, de maximale geldingsduur van het uit te voeren experiment dient te bevatten. Deze geldingsduur ontbreekt echter in het voorstel.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat het voorstel en (de motivering in) de toelichting tekortschieten. De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel in vorenbedoelde zin aan te passen. Zij tekent daarbij aan dat indien in de toelichting de voorgestelde bepaling niet dragend kan worden gemotiveerd en niet toereikend kan worden geëxpliciteerd dat de experimenteerbepaling in concreet te omschrijven situaties nodig en zinvol kan zijn, de Afdeling adviseert van de voorgestelde bepaling af te zien.

5. Lijfsdwang bij invordering

Voorgesteld wordt de bevoegdheid van de Belastingdienst tot toepassing van lijfsdwang uit te breiden en tevens van toepassing te doen zijn op civielrechtelijke vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan.[[17]](#footnote-17)

De Afdeling realiseert zich dat het goed is voor de belastingmoraal en voor het draagvlak in de samenleving dat alles in het werk wordt gesteld om te bereiken dat belastingschulden worden betaald. Dat de Belastingdienst beschikt over een uitgebreid arsenaal aan bevoegdheden is in dit licht begrijpelijk. Dat neemt echter niet weg dat nieuwe bevoegdheden eerst dan moeten worden ingevoerd indien wordt aangetoond dat de ontvanger met het bestaande arsenaal niet het gewenste doel kan bereiken. In de toelichting wordt de voorgestelde uitbreiding slechts gemotiveerd door er op te wijzen dat zich in de afgelopen jaren situaties hebben voorgedaan waarin dit instrument node werd gemist.[[18]](#footnote-18) Uit de toelichting blijkt evenwel niet waarom de bestaande bevoegdheden tekortschieten, hoe vaak deze situaties zich hebben voorgedaan en welke financiële belangen hiermee gemoeid zijn.

Wanneer wordt aangetoond dat de ontvanger met het bestaande arsenaal aan bevoegdheden niet het gewenste doel kan bereiken, is het de Afdeling vervolgens uit de toelichting niet duidelijk in hoeverre bij de keuze voor lijfsdwang in de beschouwing is betrokken dat lijfsdwang een vorm van vrijheidsbeneming in de zin van artikel 5 EVRM is, en naar zijn aard een ver strekkend dwangmiddel is dat met terughoudendheid dient te worden toegepast.

De Afdeling adviseert in de toelichting nut en noodzaak van de voorgestelde maatregel nader te motiveren, bezien ook in het licht van artikel 5 EVRM.

6. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.15.0276/III

* In het in artikel I, onderdeel E, van het voorstel opgenomen artikel 6.31, derde lid, aanhef, (nieuw), van de Wet IB 2001 “of een andere staat die partij is” wijzigen in “of een staat die partij is”.
* In het in artikel V van het voorstel opgenomen artikel 1, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, (nieuw), van de NSW 1928 na “in een andere lidstaat van de Europese Unie” de zinsnede toevoegen “, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte”, in overeenstemming ook met de laatste volzin van de toelichting op artikel V van het voorstel.
* In artikel XVIII van het voorstel “artikel XVIII, onderdeel C,” wijzigen in: artikel 67a van de Invorderingswet 1990.
1. Artikel XVI, onderdeel D, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-1)
2. Memorie van toelichting, paragraaf 2.6, derde tekstblok, zesde volzin. [↑](#footnote-ref-2)
3. Kamerstukken II 2010/11, 32 612, nr. 3, blz. 23. [↑](#footnote-ref-3)
4. Kamerstukken II 2010/11, 32 612, nr. 6, Kamerstukken I 2011/12, 32 612, C, Handelingen II  2011/12, nr. 4, item 5, blz. 47. [↑](#footnote-ref-4)
5. Memorie van toelichting, paragraaf 2.6, laatste volzin. [↑](#footnote-ref-5)
6. Artikel III, onderdeel G, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-6)
7. De artikelen 29e, tweede lid,(nieuw) en 29g, vijfde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel III, onderdeel G, van het voorstel). [↑](#footnote-ref-7)
8. De voorgestelde wijziging van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel E) en van artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928 (artikel V). [↑](#footnote-ref-8)
9. HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13, respectievelijk HvJ EU 18 december 2014, zaak C- 133/13**.** [↑](#footnote-ref-9)
10. De Hoge Raad heeft op 1 mei 2015 arrest gewezen conform het antwoord van het HvJ EU (ECLI:NL:HR:2015:1174). [↑](#footnote-ref-10)
11. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft op 22 juli 2015 uitspraak gedaan conform het antwoord van het HvJ EU (ECLI:NL:RVS:2015:2299). [↑](#footnote-ref-11)
12. Toelichting op artikel V, laatste alinea. [↑](#footnote-ref-12)
13. Artikel V van het voorstel. [↑](#footnote-ref-13)
14. Zie aldus uitdrukkelijk HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW8359, r.o. 5.4.10. [↑](#footnote-ref-14)
15. Artikel XVII, onderdeel C, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-15)
16. Zie met name ook aanwijzing 10b van de Aanwijzingen voor de regelgeving. [↑](#footnote-ref-16)
17. Artikel XVII, onderdeel A, van het voorstel. [↑](#footnote-ref-17)
18. Memorie van toelichting, paragraaf 5.6, tweede tekstblok, vierde volzin. [↑](#footnote-ref-18)