

**Advies van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad
13 april 2022**

1. Adviesaanvraag

Bij brief van 1 april 2022 (kenmerk 022-0000112665) heeft directeur Directe Belastingen en Toeslagen bij het Directoraat-Generaal van het ministerie van Financiën aan de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad ter advisering toegezonden het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023, voor zover dat betrekking heeft op het voorgestelde artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

In reactie op deze adviesaanvraag hebben de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad bij brief van 13 april 2022 (kenmerk: UIT-ADNLR/2022/139) het volgende advies uitgebracht.

2. Advies

In algemene zin staan wij positief tegenover de aan het voorgestelde artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) ten grondslag liggende gedachte om de beslechting van geschillen betreffende de afwijzing van een verzoek om een fiscale onderling overlegprocedure aan de belastingrechter op te dragen. De belastingrechter beschikt over kennis en ervaring op het gebied van de vraagstukken die bij deze geschillen aan de orde komen. Het wordt daardoor eenvoudiger om de efficiency, de kwaliteit en de consistentie van de rechtspraak op dit terrein te waarborgen als de belastingrechter over deze geschillen komt te beslissen.

Wel zouden wij enkele vragen en opmerkingen over de uitwerking van de regeling onder de aandacht willen brengen.

In de eerste plaats willen wij aandacht vragen voor het overgangsrecht. Al eerder, zie bijvoorbeeld het jaarverslag van de Hoge Raad over 2015, heeft de Hoge Raad gewezen op het belang van duidelijk overgangsrecht en er aandacht voor gevraagd dat zich met regelmaat moeilijkheden voordoen als gevolg van ontbrekend of ontoereikend overgangsrecht.¹ Aandacht voor overgangssituaties bij de totstandkoming van nieuw recht levert een belangrijke bijdrage aan de rechtszekerheid en voorkomt dat nodeloos over dat overgangsrecht moet worden geprocedeerd, met alle maatschappelijke kosten van dien. Het verdient daarom naar onze overtuiging aanbeveling om bij artikel 39a AWR een overgangsbepaling op te nemen die er geen twijfel over laat bestaan welke rechter bevoegd is inzake op de invoeringsdatum ingediende of afgehandelde verzoeken, lopende en afgehandelde bezwaren, lopende en afgehandelde beroepen bij de rechtbank en lopende procedures bij de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State.

¹ https://www.hogeraad.nl/publish/pages/937/hr_jaarverslag_2015.pdf , blz. 38.

Een tweede punt van aandacht hangt samen met de omstandigheid dat in het belastingrecht in tegenstelling tot het algemeen bestuursrecht een gesloten stelsel van rechtsbescherming geldt.² Dit betekent onder meer dat alleen concreet aangeduide belanghebbenden een rechtsingang bij de belastingrechter hebben. Uit de tekst van het voorgestelde artikel 39a AWR volgt dat die rechtsingang wordt geboden aan de belastingplichtige. Als gevolg daarvan zouden andere belanghebbenden, zoals de inhoudingsplichtige of de aansprakelijk gestelde derde, geen rechtsingang bij de belastingrechter hebben als hun verzoek aan de minister om in onderling overleg te treden zou worden afgewezen. Niet uitgesloten is dat een dergelijke andere belanghebbende op grond van het toepasselijke belastingverdrag wel een dergelijk verzoek zou kunnen indienen. Artikel 25, lid 1, OESO Modelverdrag spreekt in dit verband over het verzoek van 'a person' en uit artikel 1 van dit modelverdrag lijkt niet te volgen dat onder 'a person' in dit verband alleen de belastingplichtige kan worden begrepen. En in artikel 6 van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting ingeval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) wordt gesproken over 'een onderneming' die haar zaak kan voorleggen aan de bevoegde autoriteit. Dat een inhoudingsplichtige belang zou kunnen hebben bij onderling overleg lijkt reeds te volgen uit de omstandigheid dat loonheffing onder omstandigheden als eindheffing fungeert en uit de omstandigheid dat dividendbelasting onder omstandigheden voor rekening van de inhoudingsplichtige blijft. Ook lijkt niet ondenkbaar dat een aansprakelijkgestelde, die op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990 tegen de onderliggende belastingaanslag kan opkomen, geconfronteerd wordt met een dubbele heffing die door een onderling overlegprocedure zou kunnen worden opgeheven. Het verdient naar onze indruk aanbeveling om het voorgestelde artikel 39a AWR zo te wijzigen dat de werking ervan zich ook uitstrekt tot verzoeken van andere direct belanghebbenden dan de belastingplichtige. Mocht de wetgever toch de werking van artikel 39a AWR willen beperken tot belastingplichtigen, dan verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting te verduidelijken of ten aanzien van andere belanghebbenden dan belastingplichtigen de rechtsingang ongewijzigd blijft, in die zin dat zij de mogelijkheid behouden om de afwijzing van hun verzoek ter beoordeling voor te leggen aan de algemene bestuursrechter, hetgeen ons weinig opportuun lijkt uit een oogpunt van rechtseenheid. Een alternatief zou zijn om deze andere belanghebbenden te verwijzen naar de civiele rechter, die als 'restrechter' optreedt wanneer er geen bestuurlijke rechtsingang voorhanden is, maar ook dat lijkt uit een oogpunt van rechtseenheid niet opportuun.

Verder wordt in de memorie van toelichting - vlak voordat de artikelsgewijze toelichting begint - mede in de voetnoten 8 en 9 uiteengezet dat het voorgestelde artikel 39a AWR alleen ziet op de op grond van artikel 25, leden 1 en 2, van het OESO Modelverdrag te starten overlegprocedures. De een-na-laatste volzin van deze alinea kan naar onze indruk aanleiding zijn voor misverstand. Die volzin luidt: *"Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat onderlinge overlegprocedures waarop bijvoorbeeld bilaterale of multilaterale*

² Zie de artikelen 26 en 26a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

verrekenprijsverzoeken worden gebaseerd niet onder de reikwijdte van de voorgestelde bepaling vallen". Naar onze indruk is het niet de bedoeling om elk verzoek betreffende verrekenprijzen buiten de toepassing van artikel 39a AWR te laten, maar dat die uitsluiting alleen ziet op gevallen waarin zekerheid vooraf (door middel van een zogenoemde Advance Pricing Agreement) is gevraagd. Aan de tekst van de zojuist geciteerde volzin zou echter een ruimere betekenis kunnen worden toegekend. Het verdient aanbeveling deze onduidelijkheid weg te nemen. Verder zou verduidelijkt kunnen worden of enig rechtsmiddel, en zo ja welk, kan worden aangewend door de belanghebbende die in het kader van de verstrekking van zekerheid vooraf over te hanteren verrekenprijzen, op wenst te komen tegen de afwijzing van een verzoek om in onderling overleg te treden.

Ten slotte nog een detail: In onderdeel 11, eerste alinea van de memorie van toelichting staat dat het verzoek moet worden ingediend bij de bevoegde autoriteit '(in Nederland: de Minister van Financiën)'. Deze zinsnede zou de indruk kunnen wekken dat het verzoek ook naar het Ministerie van Financiën moet worden gestuurd. Dat laatste is blijkens onderdeel 3.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures³ niet het geval. Het verzoek dient te worden gestuurd naar de Belastingdienst/Grote Ondernemingen t.a.v. het MAP-team. Wanneer gevreesd wordt voor verkeerd geadresseerde verzoeken, en mogelijke geschillen over de doorzendplicht, zou overwogen kunnen worden dit te verduidelijken.

³ Wijzigingsbesluit van 15 november 2021, nr. 2021-0000226675, Staatscourant 9 december 2021, nr. 47634.