

Vergaderjaar 1983–1984

18 323

## Verruiming van de regeling inzake voorlopige teruggaaf van belastingen en enige andere wijzigingen

Nr. 3

### MEMORIE VAN TOELICHTING

#### I. Inleiding

In beide Kamers der Staten-Generaal is enkele malen aan de orde geweest dat er in bepaalde gevallen te veel tijd verstrijkt voordat een belastingplichtige een verwachte teruggaaf van belasting over een voorafgaand jaar ontvangt. Een dergelijke teruggaaf wordt verleend door vaststelling van een aanslag of van een beschikking, waarmee soms heel wat tijd is gemoeid. Bij de behandeling van hoofdstuk IX B van de begroting voor 1983 en tijdens de uitgebreide commissievergadering over de z.g. Fraudenota en het ISMO-rapport is door mij toegezegd alles in het werk te zullen stellen de regeling van de aanslagen in de inkomstenbelasting en de premieheffing, die leiden tot een teruggaaf, te bespoedigen. Voorts heb ik een wetswijziging in het vooruitzicht gesteld waarbij de mogelijkheid zou worden geschapen voor deze gevallen een zogenaamde negatieve voorlopige aanslag vast te stellen. Deze aanslag kan dan worden gebruikt om vooruitlopend op de definitieve aanslag alvast het bedrag dat bij die aanslag vermoedelijk aan de belastingplichtige zal worden betaald, reeds aan hem te doen toekomen. Dit ontwerp van wet beoogt een dergelijke voorziening te creëren. Zodra dit voorstel kracht van wet heeft gekregen, is het mogelijk bij nog eventueel resterende voorrangsposten over de jaren 1982 en 1981 direct een teruggaaf te verlenen door middel van een negatieve voorlopige aanslag.

Tevens is in dit ontwerp een soortgelijke wijziging ten aanzien van de verrekening bij achterwaartse verliescompensatie in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting opgenomen. Voorgesteld wordt een voorlopige teruggaaf voorafgaand aan de definitieve carry-backbeschikking in te voeren. Het voornemen hiertoe is bij brief van 16 september 1983 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal over een aantal fiscale maatregelen ten behoeve van het midden- en kleinbedrijf (kamerstuk 17 553, nr. 17) kenbaar gemaakt. Bij verliessituaties verloopt immers vaak noodgedwongen enige tijd voordat de inspecteur de door achterwaartse verliescompensatie verwachte belastingteruggaaf over voorafgaande jaren kan verlenen. Juist in dergelijke situaties is de belastingplichtige echter zeer gebaat bij een eerder beschikken over liquide middelen. Daarom wordt voorgesteld in de wet de mogelijkheid op te nemen om vooruitlopend op de definitieve beschikking eerst een voorlopige teruggaaf te verlenen. Zodra deze mogelijkheid bestaat kunnen door belastingplichtingen verwachte teruggaven in verband met reeds aangegeven verliezen over de afgelopen jaren direct aan hen worden uitgekeerd. Gezien de beschikbare kasruimte zal dit in 1984 echter voor niet meer dan 60% kunnen geschieden.

Verder is van de gelegenheid gebruik gemaakt in de Algemene wet inzake rijksbelastingen nog enkele wijzigingen aan te brengen waarom in de praktijk wordt gevraagd, zoals die welke verband houden met ontwikkelingen rond het aangiftebiljet en met de wenselijkheid om ook bij tijdstipbelastingen een voorlopige aanslag te kunnen vaststellen naar grootte van de vermoedelijke belastingschuld. Deze laatste wijziging maakt weer een aanpassing van de School- en cursusgeldwet 1972 noodzakelijk. Ook wordt voorgesteld in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een bepaling op te nemen die ertoe strekt dat in gevallen waarin tijdig aangifte is gedaan, steeds een aanslag in de vennootschapsbelasting wordt vastgesteld. Op deze wijzigingen wordt nader ingegaan bij de artikelsgewijze toelichting. Daaraan vooraf gaan een onderdeel over de negatieve voorlopige aanslag en een onderdeel over de voorlopige teruggaaf bij verliescompensatie en worden de budgettaire en personele gevolgen, die deze beide voorstellen zullen hebben, aangegeven.

## **II. Negatieve voorlopige aanslag**

Jaarlijks worden bijna 2 mln. aangiftebiljetten inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting ingediend waarbij de belastingplichtige een teruggaaf verwacht in verband met ingehouden voorheffingen en/of toe te kennen WIR-premies en hij dus om een spoedige afhandeling verzoekt. Dit zijn de zogenaamde voorrangsposten: aangiftebiljetten waarvan het rechter bovenhoekje is afgeknipt en T-biljetten. Door de belastingdienst worden deze posten bij voorrang behandeld.

Verreweg het grootste deel van de voorrangsposten betreft gevallen waarin in het voorafgaande jaar meer aan voorheffingen (loonbelasting, dividendbelasting, kansspelbelasting en premies AOW en AWW) is ingehouden dan aan de eindheffing verschuldigd blijkt te zijn. Het gaat jaarlijks om ongeveer 1,7 mln. aangiftebiljetten inkomstenbelasting en premieheffing volksverzekeringen. In de meeste gevallen lukt het deze posten nog in het jaar van indiening van de aangifte af te doen. Toch is het niet mogelijk alle aanslagen binnen deze termijn vast te stellen. Het kan namelijk nodig zijn dat de inspecteur nadere gegevens vraagt of afhankelijk is van informatieverstrekking door anderen. Eén van de belangrijkste oorzaken is echter, dat pas met de aanslagregeling kan worden begonnen wanneer de loonbelastingkaarten op de inspecties zijn aangekomen en bij de desbetreffende aangiftebiljetten zijn gevoegd. Deze verwerking geschiedt nog steeds met de hand, zodat daar relatief veel tijd mee is gemoeid. Een en ander kan tot gevolg hebben dat de belastingplichtige de verwachte teruggaaf pas laat ontvangt. Mogelijkheden om de regeling van definitieve aanslagen binnen de huidige regeling verder te versnellen zijn niet aanwezig.

Er is daarom een nieuwe voorrangsregeling ontwikkeld die met ingang van 1984 de afhandeling van over het belastingjaar 1983 tijdig ingediende en goed verzorgde aangiften, waarbij om voorrang is verzocht, binnen kortere tijd mogelijk maakt. Voor de gevallen waarin dit om welke reden dan ook toch niet lukt, zal na aanvaarding van dit wetsontwerp een voorziening, in de vorm van een negatieve voorlopige aanslag, kunnen worden getroffen. Deze nieuwe regeling brengt voor de belastingplichtige het voordeel met zich mee dat hij, ook in het geval er vertraging optreedt bij de vaststelling van zijn aanslag, niet al te lang hoeft te wachten voor hij de beschikking krijgt over de hem toekomende middelen. Om in aanmerking te komen voor deze voorrangsbehandeling geldt een aantal voorwaarden. Reeds genoemd is dat de aangifte tijdig, dat wil zeggen indien geen uitstel is verleend, voor 1 april van het op het belastingjaar volgende jaar, wordt ingediend, dat zij goed verzorgd is, dat om voorrang wordt gevraagd en dat gevraagde specificaties zijn bijgevoegd. Zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat de inspecteur om nadere informatie zal moeten vragen.

Verder zal de belastingplichtige bij de aangifte de van de werkgever of de uitkerende instantie ontvangen loonopgave(n), of een kopie daarvan, moeten bijvoegen. Door het bijvoegen van de loonopgaven wordt bereikt dat op de inspectie al direct na het binnenkomen van de aangiftebiljetten met de regeling van de aanslagen kan worden begonnen en dat niet eerst op de volledige verwerking van de binnenkomende loonbelastingkaarten behoeft te worden gewacht. Naderhand zullen de gegevens van de loonbelastingkaarten steekproefsgewijs met de gegevens van de verstrekte loonopgaven worden vergeleken en zal zo nodig tot navordering of vermindering worden overgegaan.

Met deze nieuwe werkwijze moet het mogelijk zijn in principe alle voorrangsposten die voor 1 april zijn ingeleverd, op de inspectie voor 1 oktober af te doen en de gegevens naar het Centraal bureau administratie heffing rijksbelastingen in Apeldoorn te zenden. Daar wordt de verschuldigde belasting uitgerekend en wordt het resultaat naar het Centraal betaalkantoor voor rijksbelastingen gestuurd, waarna de aanslagbiljetten worden verzonden. Na de regeling op de inspectie moet voor deze verdere verwerking op een periode van maximaal twee maanden worden gerekend. De aanslagbiljetten zullen derhalve de belastingplichtigen uiterlijk eind november bereiken.

Indien het echter niet lukt deze voorrangsposten op de inspectie allemaal voor 1 oktober definitief te regelen, ontbreekt de zekerheid dat de belastingplichtige de eventuele teruggaaf nog voor het einde van het jaar volgend op het belastingjaar ontvangt. Omdat de wens bestaat de belastingplichtige die aan de voorwaarden voor de voorrangregeling heeft voldaan, deze zekerheid wel te geven moet hiervoor een voorziening worden getroffen. Daarom wordt voorgesteld voor dit geval een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag mogelijk te maken. Voor de voorrangsposten die op de inspectie niet tijdig geregeld kunnen worden, kan de inspecteur dan een negatieve voorlopige aanslag over het reeds verstreken belastingjaar vaststellen. Ook in dit geval ontvangt de belastingplichtige voor het einde van het jaar waarin hij aangifte heeft gedaan, de teruggaaf. Dit wetsontwerp beoogt het vaststellen van een dergelijke negatieve voorlopige aanslag mogelijk te maken. Indien aan een belastingplichtige voor het doen van aangifte uitstel is verleend tot 1 juli en hij zijn aangifte voor deze datum indient, kan deze aangifte, indien aan de overige voorwaarden wordt voldaan, een zelfde voorrangbehandeling krijgen. De hiervoor genoemde data schuiven dan drie maanden op. Hetzelfde geldt voor T-biljetten, die na 1 april doch voor 1 juli van het op het kalenderjaar volgende jaar worden ingediend. De eventuele teruggaaf zal dan uiterlijk in februari van het jaar daarop worden ontvangen.

Een heel andere, veel kleinere, categorie voorrangsposten betreft ondernemers die in verband met verwachte WIR-premies om voorrang vragen bij vaststelling van hun aanslag. Het gaat hier zowel om natuurlijke personen (inkomstenbelasting) als om belastingplichtige lichamen (vennootschapsbelasting), die geen gebruik konden maken of hebben gemaakt van de speciale regeling voor grotere bedragen in het kader van de Wet investeringsrekening (WIR). Ook in deze gevallen geldt een soortgelijke voorrangregeling en wordt er naar gestreefd de aanslagen die tot een uit te keren belastingbedrag leiden, op de inspecties binnen een half jaar na indiening van de aangifte te regelen. Deze termijn kan echter niet altijd worden gehaald. Vaak wordt dit veroorzaakt door het feit dat voor de precieze hoogte van de toe te kennen WIR-premies meer gegevens nodig zijn. Het komt mij voor dat de investerende ondernemer in zo'n situatie ten zeerste erbij is gebaat niet langer dan strikt noodzakelijk op zijn WIR-premies te moeten wachten. Daarom zal ook voor deze gevallen in 1984 de nieuwe voorrangregeling gaan gelden met daarbij de garantie dat bij vertraging van de afhandeling op de inspectie de belastingplichtige toch binnen de

gestelde termijn het niet betwiste deel van zijn WIR-premies verrekend zal krijgen. Dit kan gebeuren met behulp van een negatieve voorlopige aanslag. Eén van de voorwaarden om voor de voorrangregeling in aanmerking te komen is het tijdig doen van de aangifte. Wordt deze voor de inkomstenbelasting gedaan voor 1 april van het jaar volgend op het belastingjaar, dan zal het resultaat van de verrekening van de WIR-premies de belastingplichtige uiterlijk eind november van dat jaar bereiken. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend tot 1 juli van het jaar volgend op het belastingjaar en wordt de aangifte voor deze datum ingediend, dan geldt binnen de voorrangregeling als laatste maand voor verzending van de aanslag februari van het jaar daarop. Waar in de vennootschapsbelasting voor het doen van aangifte in de meeste gevallen de datum 1 juli van het jaar volgend op het belastingjaar geldt, zal ook hier in de voorrangregeling als laatste maand voor verzending van de aanslag met een uit te betalen bedrag aan WIR-premies februari van het daarop volgende jaar in aanmerking worden genomen. Lukt het niet binnen deze termijn de definitieve aanslagen aan de belastingplichtigen te sturen dan zal na aanvaarding van dit wetsontwerp ervoor kunnen worden gezorgd dat vooruitlopend daarop alvast een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag wordt verstuurd. Zo kan worden bereikt dat de belastingplichtige die aan de voor de voorrangregeling gestelde voorwaarden voldoet, in ieder geval binnen de bij die regeling behorende periode de beschikking krijgt over de bij de aanslag te verwachten middelen.

Behalve de hiervoor al aangeduide bijzondere regeling voor grote bedragen aan WIR-premies in het geval uitstel voor het doen van aangifte is verleend (artikel 61, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 23b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969), kent ons wettelijk systeem nu nog alleen voorlopige aanslagen leidend tot een positief (= een door de belastingplichtige te betalen) bedrag. Indien een dergelijke voorlopige aanslag achteraf te hoog blijkt te zijn, kan de inspecteur deze ambtshalve verminderen. Bij zo'n vermindering kunnen echter geen voorheffingen worden teruggegeven indien de som daarvan meer bedraagt dan de vermoedelijk verschuldigde belasting. En met toe te kennen WIR-premies kan alleen rekening worden gehouden, indien de omvang daarvan niet groter is dan de zonder die toekenning verschuldigde belasting. Bij voorheffingen is de wetgever ervan uitgegaan dat de belastingplichtige een vermindering of teruggaaf moet vragen over het tijdvak waarin deze worden of zijn ingehouden. Daartoe is voor de loonbelasting in artikel 30 van de Wet op de loonbelasting 1964 een regeling voor vermindering van in te houden belasting opgenomen en kent de Wet op de dividendbelasting 1965 in artikel 10, tweede lid, een mogelijkheid tot teruggaaf op verzoek. Om uiteenlopende redenen wordt door belastingplichtigen van deze regelingen niet altijd gebruik gemaakt. Ook bieden zij niet voor alle gevallen uitkomst. Daarom komt het mij gewenst voor om in die gevallen waarin aangifte is gedaan en bij de aanslag vermoedelijk een bedrag aan de belastingplichtige zal worden uitbetaald, een voorlopige aanslag tot een negatief bedrag te kunnen vaststellen, indien vaststelling van de aanslag om welke reden dan ook vertraging ondervindt. Daartoe wordt voorgesteld in artikel 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een nieuw tweede lid in te voegen, dat zulks mogelijk maakt. Door opname van deze bepaling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt bereikt dat het instrument van de negatieve voorlopige aanslag kan worden gebruikt bij alle belastingen waarbij de Algemene wet van toepassing is verklaard. Ook zal dit het geval zijn bij de bij wege van aanslag geheven premies volksverzekeringen, omdat daarbij de voor de heffing van de inkomstenbelasting geldende regelen van overeenkomstige toepassing zijn. Mede met het oog op nu nog niet voorziene ontwikkelingen wordt voorgesteld in de wet een ruim geformuleerde bepaling op te nemen. In uitvoeringsvoorschriften kan deze bepaling verder worden uitgewerkt en afgestemd op de praktijk, zoals dit ook bij de positieve voorlopige aanslag is gebeurd.

Voorlopig zal slechts van de negatieve voorlopige aanslag gebruik worden gemaakt in de hiervoor genoemde gevallen. Voor zover het daarbij om de verrekening van voorheffingen in de inkomstenbelasting en premieheffing gaat, zal de negatieve voorlopige aanslag alleen bij binnenlandse belastingplichtigen worden toegepast. Bij buitenlandse belastingplichtigen gaat het hier om zo'n klein aantal, dat vaststelling van de definitieve aanslag altijd binnen de gestelde termijn mogelijk is. In de toekomst kan de negatieve voorlopige aanslag, indien gewenst, ook in andere gevallen worden gebruikt. De voorgestelde wettekst sluit een toepassing op grotere schaal niet uit. Ook ligt het in mijn voornemen om na aanvaarding van dit wetsvoorstel bij nog niet afgehandelde aangiften over de belastingjaren 1982 en 1981, waarbij een teruggaaf wordt verwacht, zo snel mogelijk met behulp van een negatieve voorlopige aanslag deze teruggaaf aan de belastingplichtige te doen toekomen.

De te stellen nadere regelen zullen voorts moeten inhouden dat bij de negatieve voorlopige aanslag niet meer aan voorheffingen wordt teruggegeven dan bij de latere definitieve aanslag zal kunnen gebeuren. Zo kennen we bij voorbeeld in de inkomstenbelasting het voorschrift dat de verwachte teruggaaf in verband met ingehouden voorheffingen een bepaalde grens moet overschrijden, wil tot terugbetaling worden overgegaan. Ook ligt het, evenals bij de positieve voorlopige aanslag is gebeurd, voor de hand regels te stellen die een teruggaaf door middel van een negatieve voorlopige aanslag beperken, indien een belastingplichtige in voorafgaande jaren, bij voorbeeld door een bewust te lage aangifte, duidelijk een niet bedoelde toepassing van dit instrument heeft uitgelokt.

De negatieve voorlopige aanslag wordt verrekend met de definitieve aanslag of bij de door de inspecteur te nemen beschikking om geen aanslag op te leggen. Gezien het in dit wetsontwerp opgenomen voorstel om ook in de vennootschapsbelasting een zogenaamde nihil-aanslag mogelijk te maken, zal een verrekening bij beschikking zich bij de nu voor ogen staande toepassing niet snel voordoen. Toch wordt met het oog op een mogelijk ruimere toepassing van de negatieve voorlopige aanslag in de toekomst voorgesteld ook deze verrekeningsmogelijkheid in de wet op te nemen. Dit gebeurt door wijziging van artikel 15, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Door deze wijziging blijft het wettelijke systeem sluitend en kan ook later in die gevallen waar van te voren niet volledig duidelijk is of een aanslag zal volgen of waar dit zeker niet het geval zal zijn, toch een teruggaaf eerder worden verleend.

### **III. Voorlopige teruggaaf bij verliescompensatie**

Juist bij achterwaartse verliescompensatie is de belastingplichtige bij het zo snel mogelijk kunnen beschikken over de terugverwachte middelen ten zeerste gebaat. Met een dergelijke verrekening is echter vaak heel wat tijd gemoeid. Voordat tot achterwaartse verliesverrekening kan worden overgegaan, zullen de aanslagen over de voorafgaande jaren moeten zijn vastgesteld en zal de aangifte over het verliesjaar moeten zijn ingediend. Deze aangifte moet even grondig worden beoordeeld als een aangifte die tot een aanslag leidt. Omdat het hier vaak om minder eenvoudige situaties gaat, is hiermee veelal geruime tijd gemoeid. Voor de belastingplichtige brengt dit met zich mee dat hij in de regel een vermindering als gevolg van de verliesverrekening op zijn vroegst ruim een jaar na afloop van het verliesjaar kan verwachten. Daarom wordt in navolging van de aanbevelingen van de Interdepartementale werkgroep Fiscale Maatregelen ten bate van het midden- en kleinbedrijf voorgesteld de mogelijkheid te openen aan de definitieve beschikking een voorlopige teruggaaf te laten voorafgaan. Dit gebeurt door wijziging van de desbetreffende artikelen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Zo'n voorlopige teruggaaf, eerder ook wel voorlopige carry-backbeschikking

genoemd, wordt na een marginale beoordeling verleend. Evenals bij de voorlopige aanslag staan tegen een voorlopige teruggaaf geen rechtsmiddelen open. Tegen de definitieve beschikking kan wel bezwaar worden gemaakt en later eventueel beroep worden aangetekend.

Een voorlopige teruggaaf zal in de regel worden verrekend met de daarop volgende carry-backbeschikking. Alleen indien er naderhand helemaal geen verlies blijkt te zijn, zal de verrekening op andere wijze moeten plaatsvinden, omdat dan geen carry-backbeschikking wordt vastgesteld. Wordt de aangifte over het verliesjaar door de inspecteur gevolgd en is bij de voorlopige teruggaaf het aangegeven verlies volledig gecompenseerd, dan zal de verrekening bij de beschikking op nul uitkomen. Komt de inspecteur evenwel in een dergelijke situatie tot het oordeel dat een minder groot verlies is te compenseren, dan is aanvankelijk een te hoge teruggaaf verleend en zal de belastingplichtige dit verschil moeten aanzuiveren. Daarom is in het wetsontwerp een regeling opgenomen die het mogelijk maakt om bij de beschikking waarbij de verrekening van de te hoge voorlopige teruggaaf plaatsvindt, het verschil in te vorderen. Omdat het hier om de definitieve beschikking gaat, is hiertegen bezwaar en beroep mogelijk voor het geval de belastingplichtige meent dat een groter verlies had moeten worden verrekend. Zou het niet mogelijk zijn de aanvankelijk te hoge voorlopige teruggaaf bij de definitieve carry-backbeschikking geheel of ten dele in te vorderen, dan zou naast deze beschikking nog een navorderingsaanslag nodig zijn om het verschil te laten aanzuiveren. Deze weg zou tot dubbele procedures kunnen leiden. Om dit te voorkomen wordt voorgesteld het resultaat van de verrekening bij de beschikking, in de daarvoor in aanmerking komende gevallen, van een invorderingstitel te voorzien. Het afschrift van de beschikking zal, zoals ook bij de aanslagbiljetten gebeurt, dan door de ontvanger aan de belastingplichtige worden gezonden. Komt de inspecteur bij de regeling van het jaar waarover een verlies werd dat tot een voorlopige teruggaaf heeft geleid, tot het oordeel dat in het geheel geen verlies aanwezig is, dan zal hij geen carry-backbeschikking vaststellen. De verrekening van de ten onrechte verleende voorlopige teruggaaf kan dan niet bij die beschikking gebeuren en zal in dat geval met de aanslag geschieden over het jaar waarover ten onrechte een verlies werd aangegeven. Nu in dit wetsontwerp ook voor de vennootschapsbelasting de invoering van de zogenaamde nihil-aanslag wordt voorgesteld, zal het zowel in de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting kunnen voorkomen dat een dergelijke verrekening met een nihil-aanslag plaatsvindt, zodat de uitkomst daarvan toch tot een door de belastingplichtige te betalen bedrag leidt.

Evenals dit het geval is bij de regeling van de negatieve voorlopige aanslag, wordt met betrekking tot de voorlopige teruggaaf voorgesteld in de wet een ruim geformuleerde bepaling op te nemen en de nadere uitwerking daarvan aan de minister over te laten. Zo wordt bereikt dat in de uitvoeringsregeling de voorwaarden waaraan moet worden voldaan voordat een voorlopige teruggaaf wordt verleend, steeds aan de behoeften van en mogelijkheden in de praktijk kunnen worden aangepast.

In het kader van de voor 1984 beschikbare kasruimte voor lastenverlichtende maatregelen ten behoeve van het bedrijfsleven ligt het, zoals al in de hiervoor genoemde brief van 16 september 1983 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (kamerstuk 17 553, nr. 17) is medege-deeld, in het voornemen in 1984 de verliezen voor niet meer dan 60% in aanmerking te nemen bij de vaststelling van de voorlopige teruggaven. Anders zou door het inhaaleffect dat in verband met de wel al ingediende, maar nog niet afgehandelde, aangiften waarbij een verlies is berekend, zal optreden bij invoering van de voorlopige teruggaafregeling, de beschikbare kasruimte worden overschreden.

#### IV. Budgettaire en personele gevolgen

De budgettaire gevolgen van de negatieve voorlopige aanslag worden voor 1984 op kasbasis geraamd op f 20 mln. Met de negatieve voorlopige aanslag wordt alleen het moment van teruggaaf vervroegd, zodat invoering van dit instrument behoudens een rente-nadeel op transactiebasis geen budgettaire gevolgen met zich mee brengt.

Met de hiervoor genoemde toepassing van de voorlopige teruggaafregeling bij achterwaartse verliescompensatie zal in 1984 naar schatting op kasbasis f 200 mln. zijn gemoeid. Ook hier betreft het alleen een vervroeging van het moment van terugbetaling, waaraan op transactiebasis geen budgettaire gevolgen zijn verbonden, behoudens het ook hier moeilijk te schatten rente-nadeel.

De personele gevolgen voor de belastingdienst vanwege de extra handelingen die met betrekking tot de voorlopige teruggaven in verband met achterwaartse verliescompensatie zullen moeten worden verricht, worden geschat op 15 manjaren. Invoering van de negatieve voorlopige aanslag leidt niet tot een relevant grotere personeelsbehoefte.

#### V. Artikelsgewijze toelichting

*Artikel 1, onderdeel A.* Het huidige artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt dat de belastingplichtige het aan hem uitgereikte aangiftebiljet na invulling en ondertekening volledig moet inleveren. Met betrekking tot de aangiftebiljetten zijn echter ontwikkelingen gaande die met dit voorschrift op gespannen voet staan. Zo is er op een aantal belastinginspecties een experiment geweest waarbij het de belastingplichtigen was toegestaan dat zij na invulling van het op hen van toepassing zijnde gedeelte van het aangiftebiljet het andere gedeelte, indien dat niet van toepassing was, niet behoefden in te leveren. Op de desbetreffende proefinspecties zal dit experiment in gewijzigde vorm worden voortgezet. Over het belastingjaar 1983 zullen belastingplichtigen die met een betrekkelijk eenvoudige aangifte kunnen volstaan, een beperkter (E-)biljet krijgen toegestuurd, waarop voor hen overbodige rubrieken niet voorkomen. Kunnen zij door wijziging van hun omstandigheden met de invulling van dit biljet niet volstaan, dan zullen zij om uitreiking van een ander, volledig, biljet moeten vragen. Het ligt voor de hand hen dan van de verplichting het eerder uitgereikte E-biljet in te leveren te ontslaan.

Ook gaan steeds meer belastingconsulenten ertoe over aangiften te vervaardigen met gebruikmaking van tekstverwerkende apparatuur. Het huidige aangiftebiljet is daarvoor niet geschikt. Daarom is in overleg met de organisaties van belastingconsulenten een regeling getroffen waarbij slechts enkele onderdelen van het uitgereikte aangiftebiljet behoeven te worden ingevuld en de overige gegevens op een met behulp van tekstverwerkende apparatuur vervaardigde bijlage, waarvan het model vooraf door de inspecteur moet worden goedgekeurd, kunnen worden vermeld. Deze als een tijdelijke oplossing bedoelde regeling is niet geheel bevredigend. In nauw overleg met de organisaties van belastingconsulenten is daarom besloten tot de vervaardiging van een zogenaamd kettingbiljet. Een dergelijk biljet, waarvan de inhoud evenals van de andere biljetten door de minister wordt vastgesteld, kan door een consulent met behulp van zijn apparatuur worden ingevuld en na ondertekening door de belastingplichtige worden ingeleverd.

Om deze en andere ontwikkelingen mogelijk te maken, wordt voorgesteld aan artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een derde lid toe te voegen, waarin wordt bepaald dat de belastingplichtige binnen door de minister te stellen regelen onder bepaalde voorwaarden van zijn inleveringsplicht kan worden ontslagen. Bij die voorwaarden kan worden geregeld dat hij bij voorbeeld een gedeelte wel moet inleveren of het

uitgereikte biljet niet behoeft in te leveren indien hij gebruik maakt van een ander biljet waarvan de inhoud door de minister is vastgesteld, maar dat niet door de inspecteur aan de belastingplichtige is uitgereikt.

*Artikel I, onderdeel B.* In dit onderdeel wordt de wijziging voorgesteld die de negatieve voorlopige aanslag mogelijk maakt. Dit instrument is uitvoerig toegelicht in onderdeel II van deze memorie. De wijziging die in het tot derde lid vernummerde tweede lid van artikel 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt aangebracht, maakt het mogelijk ook een negatieve voorlopige aanslag door een of meer (nadere) negatieve voorlopige aanslagen te laten volgen. In de voorshands voorgestelde toepassing van de negatieve voorlopige aanslag lijkt hiervoor weinig aanleiding. Bij een mogelijk ruimere toepassing in de toekomst is hiervoor wellicht meer aanleiding. Ook kan dit het geval zijn bij gebruikmaking van dit instrument voor een volgende voorlopige teruggaaf bij achterwaartse verliescompensatie ingeval de aanslag over het jaar waarmee wordt gecompenseerd nog niet is vastgesteld. Deze bijzondere situatie zou zich kunnen voordoen, indien een belastingplichtige na indiening van zijn aangifte inkomstenbelasting over bij voorbeeld het belastingjaar 1983 een negatieve voorlopige aanslag heeft gekregen, omdat de vaststelling van de aanslag over dat jaar ernstige vertraging ondervindt in verband met een onderzoek door de rijksaccountant of een ander onderdeel van de belastingdienst. Vervolgens ontstaat in 1984 een zo groot verlies dat verrekening met de reeds vastgestelde belastbare inkomens over de jaren 1981 en 1982 niet voldoende uitkomst biedt. Indien de aanslag over 1983 ook dan nog niet is vastgesteld, kan voor de verrekening met dat jaar nog geen carry-backbeschikking worden vastgesteld of een daarmee verband houdende voorlopige teruggaaf worden verleend. De enige mogelijkheid om de belastingplichtige dan toch snel over de door hem terugverwachte middelen te laten beschikken is het vaststellen van een volgende negatieve voorlopige aanslag over 1983. De verrekening van die negatieve voorlopige aanslag met de definitieve aanslag wordt dan bij de daarop volgende carry-backbeschikking materieel weer ongedaan gemaakt.

*Artikel I, onderdeel C.* Door de voorgestelde wijziging van artikel 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt bereikt dat ook bij tijdstipbelastingen, die bij wijze van aanslag worden geheven, zoals de vermogensbelasting, een voorlopige aanslag kan worden opgelegd ter grootte van het vermoedelijk verschuldigde belastingbedrag. Op dit moment is de inspecteur met betrekking tot de hoogte van de voorlopige aanslag gebonden aan de aangifte of aan de gegevens die bij een verzoek om uitstel van inlevering van het aangiftetiljet worden verstrekt. Ook in de gevallen waarin deze opgave evident te laag is, kan nu geen meer bij de realiteit aansluitende voorlopige aanslag worden opgelegd. In het voorgestelde nieuwe eerste lid wordt bepaald dat een voorlopige aanslag pas mag worden opgelegd nadat de belastingschuld is ontstaan en ten hoogste tot het bedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. Voor tijdstipbelastingen zal dan een soortgelijke regeling gelden als nu reeds voor de over een tijdvak geheven belastingen (artikel 13, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) bestaat. De voorgestelde wijziging maakt het ook mogelijk bij belastingen waarvoor geen aangiftetiljet wordt uitgereikt, een voorlopige aanslag op te leggen, indien vermoedelijk belasting is verschuldigd. Aan een dergelijke mogelijkheid bestaat vooral behoefte bij lagere publiekrechtelijke lichamen, bij wier heffingen de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing is verklaard.

*Artikel I, onderdeel D.* Dit onderdeel bevat een wijziging van artikel 15 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De wijziging heeft betrekking op de mogelijkheid om ook met behulp van een beschikking een negatieve voorlopige aanslag te verrekenen en, indien deze verrekening op een per



saldo te betalen bedrag uitkomt, dit bedrag met behulp van de beschikking in te vorderen. Deze wijziging wordt voorgesteld in verband met de verrekening van een achteraf te hoog gebleken negatieve voorlopige aanslag, voor het geval daarna geen aanslag wordt opgelegd. Aan het slot van onderdeel II van deze memorie is deze wijziging reeds toegelicht.

*Artikel I, onderdeel E.* In artikel 16, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een aantal gevallen genoemd, waarin navordering kan plaatsvinden zonder dat van een zogenaamd nieuw feit sprake is. De opsomming begint, onder letter a, met de situatie van een voorlopige aanslag of een voorheffing ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verrekend. Onder voorlopige aanslag zal vanzelfsprekend ook de negatieve voorlopige aanslag moeten worden begrepen. Ter wille van de duidelijkheid zal daarom in plaats van verrekening tot een te hoog bedrag voortaan worden gesproken van verrekening tot een onjuist bedrag. Een tweede hier voorgestelde wijziging betreft de toevoeging in genoemde letter a van een onjuiste verrekening van een voorlopige teruggaaf. Indien bij de verrekening daarvan fouten worden gemaakt, ligt het voor de hand voor herstel hiervan dezelfde regels te laten gelden als bij verrekening van een voorlopige aanslag of van een voorheffing.

*Artikel I, onderdeel F.* In dit onderdeel wordt voorgesteld in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ook de mogelijkheid op te nemen ambtshalve een teruggaaf te verlenen bij belastingen die op aangifte zijn voldaan of tot een te hoog bedrag zijn ingehouden en afgedragen. De huidige wet voorziet niet in deze mogelijkheid, terwijl hieraan wel behoefte bestaat. De termijnen voor bezwaar tegen bij voorbeeld een onjuiste inhouding zijn vaak verlopen voordat de belastingplichtige actie onderneemt. Met toepassing van de zogenaamde hardheidsclausule zijn voor deze en andere gevallen regelingen getroffen. Deze regelingen zijn neergelegd in aanschrijvingen aan de dienst, die in de vakpers zijn gepubliceerd. In een aantal gevallen is daarbij aan de inspecteur de bevoegdheid verleend ambtshalve een dergelijke vermindering of teruggaaf te verlenen. Het komt mij juist voor aan deze bevoegdheid een duidelijke wettelijke basis te geven.

*Artikel II.* De hier in artikel 52 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorgestelde wijziging heeft betrekking op het voorstel een voorlopige teruggaaf mogelijk te maken bij achterwaartse verliescompensatie in de inkomstenbelasting. Zij is in onderdeel III van deze memorie in grote lijnen toegelicht. Hier wordt nog opgemerkt dat het aanmerken van de dagtekening van het afschrift van de definitieve carry-backbeschikking als dagtekening van het aanslagbiljet betrekking heeft op het moment waarop moet worden betaald. Artikel 65a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bepaalt namelijk dat belastingaanslagen over voorbije tijdvakken invorderbaar zijn op de laatste dag van de tweede maand volgend op die van de dagtekening van het aanslagbiljet. Indien de verrekening tot een door de belastingplichtige te betalen bedrag leidt, zal daarvoor hetzelfde gelden.

*Artikel III, onderdeel A.* De in dit onderdeel voorgestelde wijzigingen in artikel 21 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 hebben betrekking op het voorstel een voorlopige teruggaaf mogelijk te maken bij achterwaartse verliescompensatie in de vennootschapsbelasting. De in onderdeel A.1 opgenomen wijziging komt nagenoeg overeen met de in artikel II voorgestelde wijziging van artikel 52 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, welke hiervoor reeds is toegelicht. Het enige verschil betreft het vervallen van het huidige derde lid van artikel 21 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Door het bepaalde in artikel 12 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in het in dit wetsontwerp nieuw voorgestelde artikel 25a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 heeft dit nu te schrappen derde lid geen betekenis meer. Onderdeel A.2 betreft een aanpassing van de verwijzing naar het tot vijfde lid vernummerde huidige vierde lid.

*Artikel III, onderdeel B.* In dit onderdeel wordt voorgesteld een nieuw artikel 25a in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in te voegen dat voorschrijft in gevallen waarin binnen een bepaalde termijn aangifte is gedaan, steeds een aanslag op te leggen. Op dit moment wordt in de gevallen waarin aangifte is gedaan, doch de berekening van de belasting op nihil uitkomt, op grond van artikel 12 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het besluit om geen aanslag op te leggen bij beschikking genomen. Eventuele voorheffingen (dividendbelasting en kansspelbelasting) worden vervolgens bij een tweede beschikking op grond van artikel 15, eerste lid, van genoemde wet teruggegeven. Een mogelijk nog bestaande voorlopige aanslag wordt eveneens bij afzonderlijk besluit vernietigd. Deze drie besluiten worden op de inspecties opgemaakt en verzonden en hiermee is mede in verband met de vastlegging van de gegevens veel tijd gemoeid. Eenvoudiger is het om in deze gevallen, zoals reeds eerder voor de inkomsten- en de vermogensbelasting is ingevoerd, een zogenaamde nihil-aanslag op te leggen, waarbij dan de eventuele voorheffingen en/of voorlopige aanslagen worden verrekend. Er behoeft dan slechts één beschikking, de nihil-aanslag, te worden vastgesteld hetgeen binnen de bestaande programma's met behulp van de computer in Apeldoorn kan geschieden.

Als termijn waarbinnen aangifte moet zijn gedaan, in de gevallen waarin op het uitgereikte aangiftebiljet voor de vennootschapsbelasting al geen eerdere datum is genoemd, zal in de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 dezelfde termijn worden voorgeschreven als thans geldt bij de zogenaamde T-biljetten voor de inkomstenbelasting en voor de teruggaaf van dividendbelasting bij niet-belastingplichtige lichamen, namelijk twee jaren na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Indien wel al een aangiftebiljet is uitgereikt en voor het doen van aangifte uitstel is verleend zal deze termijn voor zoveel nodig worden verlengd met de periode van het verleende uitstel.

*Artikel IV.* Hier wordt voorgesteld artikel 8 van de School- en cursusgeldwet 1972 aan te passen aan de in dit ontwerp voorgestelde wijziging van artikel 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (artikel I, onderdeel C). In artikel 8, letter b, van de School- en cursusgeldwet 1972 wordt namelijk in afwijking van de inhoud van artikel 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen reeds een voorlopige aanslag mogelijk gemaakt tot het vermoedelijk verschuldigde bedrag. Door deze mogelijkheid nu ook in artikel 14 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op te nemen, kan het bepaalde in letter b van artikel 8 van de School- en cursusgeldwet 1972 vervallen. De nieuwe voorgestelde tekst van artikel 8 stemt overeen met de tekst, zoals die tot en met 1974 heeft gegolden.

*Artikel V.* Dit artikel regelt het tijdstip van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen. Voorgesteld wordt de wijzigingen met ingang van de tweede dag na de publikatie van deze wet in het Staatsblad in werking te laten treden. Op dat moment ontstaat de bevoegdheid de hier voorgestelde negatieve voorlopige aanslag vast te stellen, bij tijdstipbelastingen een voorlopige aanslag ter grootte van de vermoedelijk verschuldigde belasting op te leggen, en een voorlopige teruggaaf in verband met achterwaartse verliescompensatie te verlenen. Dergelijke handelingen kunnen dan met inachtneming van de door de minister te stellen regelen ook worden verricht ten aanzien van reeds voorbijge belastingjaren. In zoverre hebben de hier voorgestelde wijzigingen materieel terugwerkende kracht. Gezien de aard van deze wijzigingen bestaat hiertegen mijns inziens geen bezwaar. Veeleer kan worden gezegd dat de belastingplichtige die nu nog op een teruggaaf over een reeds lang verstreken belastingjaar wacht, er bij is gebaat dat de hier voorgestelde wijzigingen zo snel mogelijk in werking treden.

De staatssecretaris van Financiën,  
H. E. Koning