

Vergaderjaar 1988–1989

21 058

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen

A

OORSPRONKELIJKE TEKST VAN HET WETSVORSTEL EN DE MEMORIE VAN TOELICHTING ZOALS DEZE AAN DE RAAD VAN STATE ZIJN VOORGELEGD EN VOOR ZOVER NADIEN GEWIJZIGD

I. VORSTEL VAN WET

1. In het in **artikel I**, onder E, opgenomen **artikel 11a**, luidde de oorspronkelijke tekst van het tweede lid: De boete wordt berekend over het bedrag van de aanslag, voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.

De nieuwe tekst van het tweede lid luidt:

2. De boete wordt berekend over:
- a. het bedrag van de aanslag, dan wel
 - b. indien verliezen in aanmerking zijn genomen, het bedrag van de aanslag dat zou zijn verschuldigd indien de aanslag zou zijn vastgesteld zonder rekening te houden met de in aanmerking genomen verliezen; een en ander voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.

Voorts is aan de eerste volzin van het derde lid, te weten: «De boete bedraagt ten hoogste honderd percent», een zinsnede toegevoegd, luidende: van het in het tweede lid bedoelde bedrag.

2. In het in **artikel I**, onderdeel F, opgenomen **artikel 16**, eerste lid, is «is geheven» vervangen door: wordt geheven.

3. In de in **artikel I**, onderdelen I en J, opgenomen **artikelen 19a**, eerste lid en **21**, eerste lid, is «(verzuim)» vervangen door: – verzuim – .

4. In het in **artikel I**, onderdeel H, opgenomen **artikel 18** luidde de oorspronkelijke tekst van het tweede lid: De boete wordt berekend over het bedrag van de navorderingsaanslag, voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn geheven.

De nieuwe tekst van het tweede lid luidt:

- De boete wordt berekend over:
- a. het bedrag van de navorderingsaanslag, dan wel
 - b. indien verliezen in aanmerking zijn genomen, het bedrag van de navorderingsaanslag dat zou zijn verschuldigd indien de navorderingsaanslag zou zijn vastgesteld zonder rekening te houden met de in aanmerking genomen verliezen; een en ander voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van belastingschuldige niet zou zijn geheven.

Voorts is aan de eerste volzin van het derde lid, te weten: «De boete bedraagt ten hoogste honderd percent» een zinsnede toegevoegd, luidende: van het in het tweede lid bedoelde bedrag.

5. In het in **artikel I**, onderdeel H opgenomen **artikel 19b** en het in onderdeel K opgenomen **artikel 22**, is aan de eerste volzin van het derde lid, te weten: «De boete bedraagt ten hoogste honderd percent», een zinsnede toegevoegd, luidende: van het in het tweede lid bedoelde bedrag.

6. In het in **artikel I**, onderdeel L, opgenomen **artikel 24a** luidde de oorspronkelijke tekst: Het bezwaar tegen de beschikking waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van een aanslag of een naheffingsaanslag, kan in de gevallen waarin tevens bezwaar wordt gemaakt tegen de aanslag, onderscheidenlijk de naheffingsaanslag, worden vervat in het bezwaarschrift waarbij bezwaar tegen de aanslag, onderscheidenlijk de naheffingsaanslag, wordt gemaakt.

De nieuwe tekst luidt: Het bezwaar tegen een aanslag of een naheffingsaanslag en het bezwaar tegen een beschikking waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van de aanslag onderscheidenlijk de naheffingsaanslag kunnen worden vervat in één bezwaarschrift.

7. In het in **artikel I**, onderdeel M.1, opgenomen **artikel 25**, vijfde lid, luidde de oorspronkelijke tekst: Indien zowel bezwaar is gemaakt tegen de aanslag of de naheffingsaanslag als tegen de beschikking waarbij ter zake van een zodanige belastingaanslag een boete is vastgesteld, doet de inspecteur uitspraak op beide bezwaren bij een gezamenlijke uitspraak.

De nieuwe tekst luidt: Indien zowel bezwaar is gemaakt tegen een aanslag of een naheffingsaanslag als tegen een beschikking waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van de aanslag onderscheidenlijk de naheffingsaanslag, doet de inspecteur uitspraak op beide bezwaren bij een gezamenlijke uitspraak.

8. In het in **artikel I**, onderdeel P.3, opgenomen **artikel 28**, derde lid, luidde de oorspronkelijke tekst: Het beroep tegen de uitspraak, bedoeld in artikel 18, vierde lid, waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van een navorderingsaanslag, wordt in de gevallen waarin tevens beroep wordt ingesteld tegen de navorderingsaanslag, vervat in het beroepschrift waarbij het beroep

tegen de navorderingsaanslag wordt ingesteld.

De nieuwe tekst luidt: Het beroep tegen een navorderingsaanslag en het beroep tegen een uitspraak waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van de navorderingsaanslag worden vervat in één beroepschrift.

9. In **artikel I** is, onder wijziging van de aanduiding van onderdeel V in W, na onderdeel U ingevoegd een nieuw onderdeel V, luidende: In **artikel 66** wordt «Van de in een belastingaanslag begrepen verhoging» vervangen door: Van de bij beschikking of uitspraak opgelegde boete.

10. In het in artikel II opgenomen **artikel 52**, zesde lid, tweede volzin, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 luidde de zinsnede «de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat het verlies te hoog wordt vastgesteld» oorspronkelijk: het de belastingplichtige bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn dat het verlies te hoog is vastgesteld.

II. MEMORIE VAN TOELICHTING

In de diverse hoofdstukken is, waar is gerefereerd aan het wetsvoorstel tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen, deze aanduiding vervangen door «wet tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen», dan wel is het woord «oorspronkelijk» toegevoegd. Deze veranderingen zijn niet telkens afzonderlijk vermeld.

In **hoofdstuk I** is in de zinsnede bij het derde gedachtenstreepje in de tweede alinea «het niet langer compenseren» vervangen door: het niet langer herzien.

In **hoofdstuk II**, paragraaf 7, is onder ad (b) de passage achter het tweede gedachtenstreepje, beginnend met «artikel 6» en eindigend met «aan te voeren» ingevoegd.

In **hoofdstuk III** zijn de volgende wijzigingen aangebracht.

1. In de derde alinea van paragraaf 1 is na de tweede volzin toegevoegd: In het kader zij opgemerkt dat uit zijn arrest van 7

september 1988, BNB 1988/298, blijkt dat deze lijn niet zover mag worden doorgetrokken dat op zodanige oplegging de regels en/of beginselen van het nationale strafrecht van toepassing zijn. Verder is het begin van de oorspronkelijke volzin, dat luidde «Hierdoor» vervangen door: Door de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM.

2. Een nieuwe zevende alinea is ingevoegd in deze paragraaf.

3. In de achtste alinea van bedoelde paragraaf luidde het slot van de laatste volzin: die wisten of hadden behoren te weten dat de aangifte zou kunnen leiden tot een onjuiste aanslag, dan wel dat de aanslag om een andere reden niet juist kon zijn.

Het slot is vervangen door: die wisten of hadden behoren te weten dat te weinig belasting wordt geheven.

4. In de derde alinea van de derde paragraaf is «is geheven» vervangen door: wordt geheven.

In **hoofdstuk IV** zijn de volgende wijzigingen aangebracht.

1. In de derde alinea is de derde volzin het woord «letter» vervangen door: onderdeel.

2. In de negende alinea luiden de tweede en volgende volzinnen: De daartoe in artikel 16, eerste lid, AWR gebruikte formulering «behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten» is gebaseerd op de jurisprudentie. In beginsel geldt dat een belastingplichtige erop kan vertrouwen dat de aanslag zijn rechten en verplichtingen ten opzichte van de fiscus weergeeft. Dit vertrouwen wordt niet gehonoreerd als de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de belastingschuld niet juist is vastgesteld. De aanslag heeft bij de belastingplichtige in dat geval niet de indruk kunnen wekken te berusten op een juiste vaststelling door de inspecteur (o.a. HR 12 december 1979, BNB 1980/85, met conclusie van advocaat-generaal Van Soest, waarbij ik met name wijs op de bijlage bij de conclusie). Dit geldt temeer indien het te laag vaststellen van bij voorbeeld het belastbare inkomen een gevolg was van een ter inspectie gerezen misverstand aan het ontstaan waarvan belastingplichtige zelf schuld had (Hof Arnhem 18 maart 1982, BNB 1983/225).

Deze volzinnen zijn vervangen door: De daartoe in artikel 16, eerste lid, AWR gebruikte formulering «behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten» is gebaseerd op de tendens die is af te leiden uit de jurisprudentie. Gedacht kan worden o.a. aan HR 12 december 1979, BNB 1980/85, met conclusie van advocaat-generaal Van Soest, waarbij ik met name wijs op de bijlage bij de conclusie, en aan Hof Arnhem 18 maart 1982, BNB 1983/225: geen beroep op het vertrouwensbeginsel door belastingplichtige mogelijk indien het te laag vaststellen van bij voorbeeld het belastbare inkomen een gevolg was van een ter inspectie gerezen misverstand aan het ontstaan waarvan belastingplichtige zelf schuld had. In beginsel geldt dat een belastingplichtige erop kan vertrouwen dat de aanslag zijn rechten en verplichtingen ten opzichte van de fiscus weergeeft. Dit vertrouwen wordt niet gehonoreerd als de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting wordt geheven.

In **hoofdstuk V** zijn de volgende wijzigingen aangebracht.

1. In de derde paragraaf, eerste alinea, is «Hofstra c.s.» vervangen door: De commissie navordering en administratieve boete, bestaande uit Donner, Geppaart en Hofstra, respectievelijk door: de commissie.

2. Voorts is in de zevende alinea van deze paragraaf vóór de laatste volzin de volgende passage ingevoegd: «Die boete zal niet kunnen worden opgelegd indien op in redelijkheid verdedigbare gronden een bestanddeel niet is aangegeven. De Hoge Raad formuleert het aldus in zijn arrest van 22 juli 1988, BNB 1988/271: geen boete kan worden opgelegd indien belanghebbendes standpunt zodanig verdedigbaar is dat niet kan worden gezegd dat het aan zijn opzet of grove schuld is te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven».

3. Verder is in de tweede alinea, tweede volzin, van de vijfde paragraaf na «nog een boetebeschikking» ingevoegd: , krachtens artikel 9a, of een heffingsrentebeschikking krachtens artikel 30a.

In **hoofdstuk VI** luidde de zesde alinea: «De eerste keer dat een verzuim is begaan, wordt de boete –

zoals ook thans het geval is – niet opgelegd. Vandaar de redactie in de voorgestelde artikelen 9a, 10a, 19a en 21 dat de inspecteur een boete kan opleggen». Deze tekst is vervangen door de passage beginnend met «Om de mogelijkheid open te houden ...» en eindigend met «... boete kan opleggen».

In **hoofdstuk VII**, paragraaf 2, eerste alinea, is in de vierde volzin de zinsnede, die luidde «wist of had behoren te weten dat oorspronkelijk te weinig belasting is geheven», vervangen door: wist of behoorde te weten dat te weinig belasting wordt geheven.

De oorspronkelijke tekst van **hoofdstuk VIII** luidde als volgt: De budgettaire effecten van de voorgestelde maatregelen, welke enerzijds vooral preventieve werking hebben, anderzijds de fiscus in staat stellen een boete op te leggen in de fase van de primitieve-aanslagregeling en in een aantal andere gevallen dan voorheen na te vorderen, zijn moeilijk te ramen.

Met betrekking tot de primitieve aanslagregeling zijn gegevens beschikbaar van de gemaakte correcties op het aangegeven belastbare inkomen.

Inclusief het bedrag dat gemoeid is met ambtshalve aanslagen gaat het voor het belastingjaar 1983, waarvan de aanslagregeling inmiddels is afgerond, om een totaal verschil tussen aangegeven en uiteindelijk vastgesteld inkomen van 6,8 mrd. Er bestaat geen nauwkeurig inzicht in het aantal gevallen en de mate waarin bij deze correcties sprake is van opzet of grove schuld. De opbrengst aan boeten in de fase van de primitieve-aanslagregeling zal mede afhankelijk zijn van de uitvoeringspraktijk. Voorts dient te worden bedacht dat, met name bij ambtshalve aanslagen, de boeten in een aantal gevallen oninbaar zullen zijn. Hiermee rekening houdend en in aanmerking genomen de preventieve werking die van de maatregel zal uitgaan, wordt de opbrengst aan boeten in de sfeer van de belastingen geraamd op 100 mln. Deze opbrengst wordt verantwoord onder de niet-belastingmiddelen. De opbrengst aan boeten in de sfeer van de premies volksverzekeringen bedraagt ca. 50 mln.

De huidige opbrengst aan boeten zal, anders dan thans het geval is,

eveneens worden geboekt onder de niet-belastingmiddelen. De opbrengst van de niet-belastingmiddelen neemt daardoor toe met ca. 250 mln, onder gelijktijdige vermindering van de belastingopbrengst met hetzelfde bedrag.

Wat betreft de overige onderdelen van het wetsvoorstel (verruiming navorderingsmogelijkheden, wijziging boetestelsel) is de verwachting dat tot het moment waarop bij navordering gebruik gemaakt kan worden van een geautomatiseerd selectiesysteem de toename van het aantal navorderingen beperkt zal zijn. De hieruit resulterende opbrengst valt thans niet op verantwoorde wijze te ramen.

Door de aanpassing van het boetestelsel zal de opbrengst aan boeten naar verwachting per saldo enigszins dalen als gevolg van de invoering van een maximumbedrag bij de verzuimboeten in de afdrachtsfeer.

De uitvoering van het wetsvoorstel met betrekking tot de boete bij de primitieve-aanslagregeling zal een structurele taakverzwaring met zich brengen. Destijds zijn in het Investerings- en personeelsplan van de belastingdienst hiervoor 200 mensjaren opgenomen. Indien om doelmatigheidsredenen bij de uitvoering een drempelbedrag van f 5000 zou worden gehanteerd, hetgeen wordt overwogen, zal de taakverzwaring beperkt blijven tot 100 mensjaren.

Het vervallen van de eis van het nieuwe feit bij de navordering ten aanzien van belastingplichtigen die bekend waren of bekend hadden kunnen zijn met de omstandigheid dat te weinig belasting is geheven zal de uitvoering vergemakkelijken. Hoewel de menskrachteffecten van deze doelmatigheidsverbetering moeilijk zijn te berekenen, is de verwachting dat de verzwaring in de uitvoering ten gevolge van de verhoging bij primitieve-aanslagregeling hierdoor zal worden gecompenseerd. Per saldo zullen de personele effecten van beide voorstellen derhalve nihil bedragen.

De nieuwe boeterегeling zal voor de praktische uitwerking haar beslag krijgen in een algemene maatregel van bestuur. Hier staat tegenover dat de Leidraad administratieve boeten 1984 kan komen te vervallen.

Wat betreft de gevolgen voor het justitieel apparaat kan worden opgemerkt dat de werkbelasting naar verwachting zal toenemen, totdat

enerzijds is uitgekristalliseerd wat de exacte werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zal zijn bij navorderingen zonder nieuw feit. De toeloop van zaken zal, naar ik verwacht, meevallen aangezien de abbb voor een groot deel gestalte hebben gekregen in de jurisprudentie, bij voorbeeld met betrekking tot artikel 16, tweede lid, AWR. Anderzijds mag tevens effect worden verwacht van de nieuwe bewijslastregeling welke eveneens een verhoging van het beroep op de rechter zal kunnen meebrengen. Het is niet mogelijk een nauwkeurige opgave van de werklastermeerdering aan te geven. Zo de praktijk daartoe aanleiding mocht geven, zal worden gezien of hiervoor een voorziening moet worden getroffen.

De tekst van hoofdstuk VIII is opnieuw vastgesteld en onderverdeeld in twee paragrafen, te weten

1. «Budgettaire en personele aspecten» en
2. «Dereguleringsaspecten».

In **hoofdstuk IX**, de artikelsgewijze toelichting, zijn de volgende wijzigingen aangebracht.

1. In de toelichting op **artikel I**, onderdelen A en B, is in de zevende alinea in de tweede volzin na «wordt beoogd dat» ingevoegd: , met uitzondering van de termijn. Verder is het slot van de derde volzin, dat luidde «invordering van de boete steeds die van de belasting volgt» vervangen door: invordering van de boete steeds volgens dezelfde methode plaatsvindt als die van de belasting.

2. In de toelichting op **artikel I**, onderdeel C, is de zinsnede van de tweede volzin «dat duidelijker tot uitdrukking is gebracht dat de inspecteur niet een kortere termijn voor het doen van aangifte zou kunnen stellen dan een maand» vervangen door: dat aansluiting is verkregen met de in artikel 9 gebruikte terminologie.

3. In de toelichting op artikel I, onderdeel E, is een nieuwe vierde alinea ingevoegd, beginnend met «Door de omstandigheid» en eindigend met «(Kamerstukken II, 1979/80, 16 180, nr. 18).»

4. In de toelichting op **artikel I**, onderdeel F, luidde de tweede alinea: In de wijziging is echter tevens de recente jurisprudentie ter zake van de navordering verwerkt. Deze jurisprudentie komt erop neer dat het vertrouwen dat een belas-

tingplichtige in het algemeen mag ontlenen aan de juistheid van de primitieve aanslag in zoverre bij navordering wordt doorbroken dat geen bescherming van het nieuwe feit meer uitgaat bij zogenaamde tik- en schrijffouten en in gevallen waarin een belastingplichtige dat vertrouwen niet kan hebben omdat hij wist of behoorde te weten dat de inspecteur de aanslag niet op het juiste bedrag heeft vastgesteld. Voor een uitgebreide toelichting moge ik verwijzen naar hoofdstuk V van deze memorie.

Deze alinea is vervangen door: In de wijziging is echter tevens de lijn van de jurisprudentie ter zake van de navordering verwerkt. Deze lijn wordt in het voorstel doorgetrokken en komt erop neer dat het vertrouwen dat een belastingplichtige in het algemeen mag ontlenen aan de juistheid van de primitieve aanslag in zoverre bij navordering wordt doorbroken dat geen bescherming van het nieuwe feit meer uitgaat in gevallen waarin een belastingplichtige dat vertrouwen niet kan hebben omdat hij wist of behoorde te weten dat te weinig belasting wordt geheven. Voor een uitgebreide toelichting moge ik verwijzen naar hoofdstuk IV van deze memorie.

5. In de toelichting op **artikel I**, onderdeel I, derde alinea, is in de vierde volzin het woord «waar» vervangen door: waarom.

6. In de toelichting op **artikel I**, onderdeel I, vierde alinea, luidde het deel van de eerste volzin tussen aandachtsstreepjes: gedacht kan worden aan de situatie die in het geding was in het arrest van de Hoge Raad van 28 februari 1984, BNB 1984/234, waarin een betaling pas jaren na het verstrijken van de betaaltermijn geschiedde.

Dit deel is vervangen door: gedacht kan worden aan de situatie die in geding was in het arrest van de Hoge Raad van 22 februari 1984, BNB 1984/234, waarin de betaling van een deel van de belasting meer dan een jaar na het verstrijken van de betaaltermijn geschiedde.

7. In de toelichting op **artikel I**, onderdelen L, M, N, P, Q, S, T en V, derde alinea, luiden de vierde tot en met achtste volzin: Bovendien is denkbaar dat een bezwaar alsnog wordt «aangevuld» met een tweede bezwaar tegen een op het aanslagbiljet voorkomend element. Ook hierin voorziet artikel 24a AWR met

de eerder bedoelde facultatieve mogelijkheid. In principe is het echter de bedoeling dat alle bezwaren tegelijkertijd worden ingeleverd. Bij het voorgaande moet wel worden bedacht dat voor latere «aanvullingen» wel de overige formele vereisten blijven gelden, met name de termijn waarbinnen bezwaar moet worden gemaakt.

Deze volzinnen zijn vervangen door: Hierbij moet men wel in het oog houden dat voor elk bezwaar de formele vereisten gelden, met name de termijn waarbinnen bezwaar moet worden gemaakt. In principe is het echter de bedoeling dat alle bezwaren tegelijkertijd worden ingeleverd.

8. In de toelichting op **artikel I**, onderdeel W (oorspronkelijk onderdeel V), is de slotzin van de eerste alinea vervallen. Deze zin luidde: Hiermee wordt tevens uitvoering gegeven aan de door de Tweede Kamer aanvaarde motie van deze strekking van 9 september 1980 (Kamerstukken II, 1979/80, 16 180, nr. 18).

In plaats daarvan is aan de eerste alinea een volzin toegevoegd, luidende: In het verlengde van het bepaalde in artikel 11a, tweede lid, is daarom in dit artikel tot uitdrukking gebracht dat een vermindering of teruggaaf van belasting (mede) als gevolg van een achterwaartse verrekening van verliezen of investeringsbijdragen geen invloed heeft op de reeds opgelegde boete.

9. In de toelichting op de artikelen II en III is in de eerste alinea het slot van de laatste volzin, dat luidde «dat het verlies te hoog is vastgesteld» vervangen door: dat het verlies te hoog wordt vastgesteld.