

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

B

ADVIES RAAD VAN STATE

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 2 november 1988

Bij Kabinetsmissive van 11 november 1987, no. 63, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen.

1. Aan de totstandkoming van het onderhavige wetsvoorstel is een langdurige en zorgvuldige voorbereiding voorafgegaan. Het resultaat daarvan is dat de oorspronkelijke gedachten omtrent de in het wetsvoorstel geregelde materie aanzienlijk zijn bijgesteld. Geconstateerd kan worden dat thans per saldo een evenwichtig geheel is verkregen.

2. De beperking van de mogelijkheid tot het doen van een beroep op het ontbreken van een nieuw feit voor navordering moet als een belangrijk onderdeel van het onderhavige wetsvoorstel worden gezien. Niet minder belangrijk is echter het voorstel vervat in artikel 11a tot invoering van een boete van ten hoogste honderd percent bij de regeling van de primitieve aanslag in geval van een opzettelijk of ten

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 3 maart 1989

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 11 november 1987, nr. 63 machtigde Uwe Majesteit de Raad van State, zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 2 november 1988, bied ik U hierbij aan.

2. De Raad adviseert in de memorie van toelichting meer aandacht te schenken aan de taakverzwaring voor de belastingdienst die het gevolg zal zijn van een onderzoek naar de aanwezigheid van opzet of grove schuld in de fase van de primitieve-aanslagregeling nu daartoe – zo stelt de Raad – niet zal kunnen worden geput uit bestaande ervaringen. Voorts ware te vermelden of interne voorschriften

gevolge van grove schuld niet, onjuist of onvolledig gedane aangifte. De Raad van State acht dit beide in beginsel juiste maatregelen. Wel moet echter onder ogen worden gezien dat laatstbedoelde maatregel tot een taakverzwaring voor de belastingdienst en voor de rechterlijke macht kan leiden.

Om te kunnen stellen dat het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de aangifte niet, onjuist of onvolledig is gedaan zal de inspecteur over gegevens moeten beschikken. Veelal zullen de voorhanden zijnde gegevens zonder meer voldoende zijn om het feit van het ontbreken of van de onjuist- of onvolledigheid van de vereiste aangifte aan te tonen. Het komt de Raad echter voor dat het in de praktijk veel moeilijker zal zijn om te kunnen stellen dat te dezen van opzet of grove schuld bij de belastingplichtige sprake is. Onder het huidige stelsel heeft het aanslagregelende apparaat zich bij de primitieve aanslagregeling daarmee niet in te laten; derhalve kan niet worden geput uit bestaande ervaringen. In zoverre doet zich dus een taakverzwaring voor welke naar de Raad meent wel eens niet onbelangrijk zou kunnen zijn.

Het college adviseert hieraan in de memorie van toelichting meer aandacht te schenken dan is gedaan. In het bijzonder ware daarbij aandacht te besteden aan de vraag of naar het oordeel van de bewindsman de aanslagregelende ambtenaren hun taak niet extra zullen gaan verzwaren door indien de voorhanden zijnde gegevens niet duidelijk op opzet of grove schuld wijzen, min of meer uitvoerige onderzoeken daarnaar te gaan instellen. Gaat het om belangrijke bedragen dan zal de eis van een rechtvaardige lastenverdeling daartoe mogelijk nopen, maar anderszids moet worden voorkomen dat ook qua bedrag kleinere tekortkomingen in de aangiften tot zodanige onderzoeken gaan leiden. In de memorie van toelichting ware te vermelden of op dit punt interne voorschriften aan de belastingdienst zullen worden gegeven. Geschiedt dat niet, dan zal de onderhavige maatregel, naar de Raad meent, de efficiency bij de aanslagregeling niet ten goede komen. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat bij de primitieve aanslagregeling het vasthouden aan strakke tijdschema's

aan de belastingdienst zullen worden gegeven ter zake van min of meer uitvoerige onderzoeken die nodig zullen zijn tot vaststelling van de mate van opzet of grove schuld, zulks mede in het licht van de grootte van het bedrag van de in een aangifte geconstateerde tekortkoming. In dit verband verzoekt de Raad om een nadere motivering van de hoogte van het drempelbedrag van f 5.000 en tevens om informatie te verschaffen over de relatie op dit punt met het boetebeleid bij navordering.

In tegenstelling tot wat de Raad veronderstelt is de ervaring, benodigd voor onderzoeken naar de mate van opzet of grove schuld in de fase van de primitieve-aanslagregeling reeds aanwezig. Er kan immers worden geput uit de ervaringen met betrekking tot het opleggen van boeten in de navorderings- en naheffingsfase, met name het bepalen van de hoogte ervan op basis van de mate van opzet of grove schuld, die heel goed zijn toe te passen op de boete bij de primitieve-aanslagregeling. Ik verwacht dan ook niet dat in meer gevallen dan waarvan in de memorie van toelichting is uitgegaan ter berekening van de taakverzwaring, veelomvattende diepte-onderzoeken nodig zijn om de mate van verwijtbaarheid vast te stellen. De meerwerkzaamheden die zijn verbonden aan het kunnen opleggen van bedoelde boete zijn in hoofdstuk VIII van de memorie van toelichting reeds geraamd op – per saldo – 100 mensjaren. Voor het overige heb ik in de opmerkingen van de Raad aanleiding gevonden de memorie van toelichting op onderdelen aan te vullen.

van groot belang is, niet alleen voor de belastingdienst, maar ook voor de contribuabelen.

Bij het vorenstaande zij er voorts nog op gewezen dat ondanks de gecompliceerde fiscale wetgeving tal van belastingplichtigen nog steeds trachten zichzelf van de taak van de invulling van het aangiftebiljet te kwijten. Aangezien dit voor vele zelfdoeners een ingewikkelde aangelegenheid is, zal in die gevallen de beantwoording van de vraag naar de aanwezigheid van opzet of grove schuld ook daardoor een onderwerp van tijdrovende afweging en een nieuwe bron voor bezwaar- en beroepschriften kunnen blijken te zijn.

Uit de mededeling in de memorie van toelichting dat om doelmatigheidsredenen wordt overwogen bij de uitvoering van de onderhavige maatregel een drempelbedrag van f 5.000 te hanteren blijkt dat de bewindsman zich ervan bewust is dat deze maatregel met zekere beperkingen zal dienen te worden toegepast. In het kader van de nadere beschouwing in de memorie van toelichting waarom de Raad hiervóór heeft gevraagd ware overigens de hoogte van het genoemde bedrag nader te motiveren. Daarbij ware tevens informatie te verschaffen over de relatie tussen dit drempelbedrag en een eventueel bij het opleggen van boeten bij navordering op dit punt te volgen beleid. Indien bij het opleggen van boeten bij de primitieve aanslagregeling en bij navordering niet een zelfde beleidslijn zou worden gevolgd, zou het voor de belastingplichtige die een bedrag aan inkomen heeft verzwegen verschil kunnen uitmaken of de verzwijging reeds bij de primitieve aanslagregeling dan wel eerst daarna wordt ontdekt. Naar het oordeel van de Raad kan het niet de bedoeling zijn zodanig verschillen te doen ontstaan.

3. Nu in de memorie van toelichting (hoofdstuk V, paragraaf 3) zo uitdrukkelijk wordt gesteld dat van de belastingplichtige wordt verlangd dat bij alles waarvan hij denkt dat het van belang is of kan zijn voor de vaststelling van de belastingschuld, met andere woorden zijn eigen subjectieve waarheid, neerlegt in de aangifte, acht de Raad het opportuun dat nader – zo mogelijk aan de hand van voorbeelden – wordt aangegeven

3. De door de Raad gevraagde verduidelijking van wat van de belastingplichtige bij de aangifte mag worden verwacht, of herstel van een onjuiste aangifte mogelijk is en welke gevolgen dit heeft voor de boete, is te bestemder plaatse in de memorie van toelichting opgenomen.

wat te dezen van de belastingplichtigen wordt verwacht. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat onder het voorgestelde regime aan het doen van een onjuiste aangifte een hoge administratieve boete is verbonden. In de memorie van toelichting ware onder meer in te gaan op de vraag hoe geoordeeld moet worden indien de belastingplichtige twijfelt en in zijn omstandigheden redelijkerwijs kan twifelen of een bepaalde ontvangst c.q. uitgaaf als positief of negatief bestanddeel tot zijn belastbaar inkomen behoort. Dient hij, zo vraagt de Raad zich af, indien hij na ernstige overweging van mening is dat opgaaf van de ontvangst achterwege kan blijven c.q. dat de uitgaaf kan worden opgevoerd, steeds zijn overwegingen en daarbij ook de gegevens te vermelden die nodig zouden zijn voor het vaststellen van de aanslag in het geval zijn standpunt onjuist zou zijn. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat, gelet op de ingewikkeldheid van de belastingwetgeving, bij het invullen van het aangiftebiljet voor een niet-deskundige tal van twijfelpunten kunnen rijzen.

Ook een uiteenzetting omtrent de mogelijkheid tot herstel door de belastingplichtige van een onjuiste aangifte en de gevolgen daarvan voor de boete zou in het verband met het vorenstaande op haar plaats zijn.

4. In de memorie van toelichting wordt in hoofdstuk III, paragraaf 1, opgemerkt dat met betrekking tot de verhoging bij de primitieve aanslagregeling ervan is afgezien in het nieuwe artikel 11a de term «de vereiste aangifte» te gebruiken. Naar het oordeel van de Raad worden hiervoor goede gronden aangevoerd. Niet duidelijk is echter waarom de artikelen 25, derde lid, en 29, tweede lid, waarin dezelfde term voorkomt, dan ongewijzigd kunnen blijven.

4. Het is de Raad niet duidelijk waarom de artikelen 25, derde lid, en 29, tweede lid, AWR, waarin de uitdrukking «het doen van de vereiste aangifte» voorkomt, ongewijzigd kunnen blijven, nu op goede gronden, aldus de Raad, ervan is afgezien deze uitdrukking in het voorgestelde artikel 11a te gebruiken.

Het niet doen van de vereiste aangifte heeft ingevolge de artikelen 25, derde lid, en 29, tweede lid, AWR de zogenoemde omkering van de bewijslast tot gevolg. Op grond van recente jurisprudentie van de Hoge Raad is de vereiste aangifte onder meer niet gedaan indien «de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting» (citaat uit het advies van de Hoge Raad van 14 januari 1987 inzake het voorontwerp van wet).

Het vervangen van de zinsnede «de vereiste aangifte niet is gedaan» door: de aangifte niet, onjuist of

onvolledig is gedaan – een uitdrukking ontleend aan artikel 68 AWR – zou tot gevolg kunnen hebben dat reeds bij een geringe afwijking van de aangifte de bewijslast zou worden omgekeerd. Dit acht ik tegen de achtergrond van de functie van de artikelen 25 en 29 AWR een te ver gaande ingreep. Vandaar dat niet is voorgesteld deze artikelen te wijzigen.

5. Een ander belangrijk onderdeel van dit wetsvoorstel betreft de bewijslast met betrekking tot de aanwezigheid van opzet of grove schuld, vereist voor het opleggen van de 100-percent boete bij de primitieve en de navorderings-aanslag. Op de taakverzwaring welke de toepassing van de boete bij de primitieve aanslagregeling kan betekenen werd hiervóór reeds ingegaan. Wat het leggen van de primaire bewijslast met betrekking tot de aanwezigheid van opzet of grove schuld bij de navordering op de inspecteur betreft, verliest de Raad niet uit het oog dat de betekenis hiervan, zoals ook in het rapport van de Nederlandse Orde van belastingadviseurs (bladzijde 30) wordt opgemerkt, niet moet worden overschat. De in het fiscale recht geldende vrije bewijsleer, waarvan in de memorie van toelichting (hoofdstuk IV, zevende alinea) in dit verband melding wordt gemaakt, speelt immers te dezen een rol. Dit neemt echter niet weg dat de inspecteur feiten of gebeurtenissen moet stellen waaruit de evidentie van opzet of grove schuld blijkt. Het komt de Raad voor dat in de memorie van toelichting hieraan weinig of geen aandacht wordt besteed. Hierin ware alsnog te voorzien.

De Raad constateert dat de voorgestelde bewijslastverdeling, waarmee wordt afgestapt van het geldende uitgangspunt dat de boete rechtstreeks uit de wet voortvloeit, goeddeels een einde maakt aan de onzekerheid welke in verband met artikel 6, tweede lid, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden omtrent de aanvaardbaarheid van de geldende regeling op dit punt bestaat.

Tot het scheppen van klaarheid rond de vraag hoe het Nederlandse stelsel van fiscale boeten moet worden gezien in het licht van genoemd verdrag draagt mede bij dat het wetsvoorstel volledige, in

5. Het komt de Raad voor dat de stelplicht van de inspecteur inzake de aanwezigheid van opzet of grove schuld, ondanks de geldende vrije bewijsleer in het fiscale recht een zekere taakverzwaring voor hem zal meebrengen. Hieraan ware in de toelichting meer aandacht te besteden.

Het feit dat de inspecteur de motivering van een boete bij navordering voortaan reeds in de aankondiging aan de belastingplichtige moet opnemen, brengt nauwelijks een taakverzwaring met zich. Wel kan worden gesproken over een taakverschuiving. Immers ook in de huidige situatie dient de inspecteur zich af te vragen of, en zo ja, in welke mate opzet of grove schuld in het geding is geweest voordat hij een beslissing kan nemen een boete op te leggen. Deze afweging is nog belangrijker geworden na het door de Hoge Raad gewezen arrest van 15 juli 1988, BNB 1988/270, waarin hij het huidige artikel 18 AWR onverbindend heeft verklaard voor zover deze bepaling of bewijslast ter zake van het ontbreken van opzet of grove schuld op de belastingplichtige legt. Door dit arrest verkeert de inspecteur thans goeddeels reeds in de positie waarin het onderhavige wetsvoorstel hem uitdrukkelijk zal brengen. In dit kader merk ik nog op dat het in het merendeel van de gevallen gebruikelijk is dat vooraf of na ontvangst van de aankondiging tot navordering overleg plaatsvindt met de belastingplichtige. In dit overleg zal ook de hoogte van de boete ter sprake komen. Daar komt nog bij dat aspecten met betrekking tot de schuldvraag in steeds grotere mate bij controle-onderzoeken aan de orde komen, zodat de inspecteur in het algemeen in voldoende mate zal beschikken over feiten en gegevens die benodigd zijn voor het bepalen van de mate van opzet of grove schuld.

Tevens vraagt de Raad, zich met de Hoge Raad op het standpunt stellend dat het Europese Verdrag

plaats van de geldende marginale, toetsing door de rechter van alle boeten mogelijk maakt. Aandacht verdient in dit verband dat, naar aanleiding van het door de Hoge Raad in zijn advies van 14 januari 1987 uitgesproken oordeel dat het de belastingrechter moet vrijstaan desgeraden – binnen het wettelijke maximum van de verhoging – een hoger bedrag aan verhoging in de aanslag te begrijpen dan uit het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur resulteerde, de bewindsman in het onderhavige wetsvoorstel door invoeging in de desbetreffende boetebepalingen van de woorden «ten hoogste» mede daartoe de ruimte heeft willen scheppen.

In de memorie van toelichting wordt gerefereerd aan het oordeel van de Hoge Raad dat artikel 6, eerste lid, van het reeds genoemde verdrag niet in de weg staat aan een stelsel waarin een als strafrechtelijke sanctie aan te merken verhoging wordt opgelegd door de inspecteur, mits voor het toepassen van een zodanig stelsel goede redenen zijn aan te voeren en mits de uiteindelijke beslissing over het opleggen van de boete en over de hoogte daarvan niet aan de administratieve autoriteiten is opgedragen.

Uit het advies van de Hoge Raad mag, naar de Raad meent, worden afgeleid dat de Hoge Raad ervan uitgaat dat voor de vraag of genoemd verdrag het opleggen van een geldboete door een administratieve autoriteit toelaat, geen onderscheid behoeft te worden gemaakt tussen lichte en zwaardere vergrijpen. Ook de Raad stelt zich op dat standpunt. Daarbij overweegt het college – zulks in de lijn van het oordeel van de Hoge Raad – dat het arrest-Öztürk niet de conclusie rechtvaardigt dat het Europese Hof zich tegen het opleggen van geldboete door een administratieve autoriteit voor andere dan kleine vergrijpen heeft uitgesproken.

Met betrekking tot de geoorloofdheid in het licht van het Europese Verdrag van het opleggen van de als strafrechtelijke sanctie aan te merken verhoging door de inspecteur, adviseert de Raad de memorie van toelichting nog te completeren in die zin, dat een overzicht wordt gegeven van de redenen welke in het Nederlandse stelsel het opleggen van de boeten door de inspecteur met de

tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) het opleggen van boeten door een administratief orgaan toelaat, de toelichting aan te vullen met een overzicht van de redenen die het opleggen van boeten door de inspecteur, in plaats van door een onafhankelijke rechter, rechtvaardigen, met name voor de vergrijpen waarop een boete tot ten hoogste honderd percent is gesteld.

Nu de Hoge Raad in zijn arrest van 7 september 1988, BNB 1988/298, het aanvankelijke onderscheid tussen zware en lichte vergrijpen wat betreft de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM heeft laten vallen, heb ik gemeend beide categorieën onder het overzicht te moeten laten vallen. In de toelichting zijn enige redenen gegeven die leiden tot de keuze om boeten door de inspecteur te doen opleggen.

mogelijkheid van beroep op de belastingrechter – ook in relatie tot artikel 6 van voormeld verdrag – voor met name de zwaardere vergrijpen rechtvaardigen.

6. De relatie tussen artikel 6, tweede lid, van het Europees Verdrag en het onderhavige voorstel van wet verdient nog op een ander punt enige nadere toelichting. De Raad heeft hierbij het oog op de bepaling van artikel 10 van de Wet op de Invordering van 22 mei 1845 (Stb. 22), inhoudende onder meer dat de verplichting tot betaling ook van boeten niet wordt geschorst door de indiening van bezwaarschriften tegen de aanslag. De boete is dus invorderbaar voordat opzet of schuld van betrokkene door de rechter is vastgesteld. De vraag rijst of zulks strijd met het Europees Verdrag kan opleveren. Naar het oordeel van het college zal bij de beantwoording van deze vraag de bestaande terughoudende uitvoeringspraktijk ten aanzien van de invordering van boeten in geval van beroep en bezwaar mede in aanmerking moeten worden genomen. De Raad beveelt aan ook dit aspect van het wetsvoorstel in de toelichting te bespreken.

7. De Raad heeft voorts in de toelichting gemist de visie van de bewindsman op het fenomeen dat, zoals de Hoge Raad in het arrest van 19 juni 1985, BNB 1986/29, heeft uitgesproken, ter voldoening aan artikel 6, eerste lid, tweede volzin, van het Europees Verdrag, van de beslissing van de belastingrechter betreffende de boete in een openbare terechtzitting mededeling moet worden gedaan, zulks terwijl de behandeling van de zaak zelf niet openbaar is. Hierin ware alsnog te

6. De Raad stelt de vraag aan de orde of het feit dat boeten invorderbaar zijn, ook in gevallen dat zij nog niet definitief vaststaan in strijd komt met artikel 6, tweede lid, EVRM. De Raad vermeldt het feit dat ingevolge invorderingsbepalingen het maken van bezwaar of beroep de betalingsverplichting niet automatisch opschort tot het moment dat de rechter de mate van opzet of grove schuld heeft vastgesteld. Recente rechtspraak heeft mij tot de conclusie gebracht dat het – ondanks het door de Raad gesignaleerde terughoudende beleid – niet in overeenstemming is met het karakter van de fiscale boeten dat zij worden ingevorderd alvorens zij onherroepelijk vaststaan. Derhalve zal in de invorderingswetgeving worden voorzien in een bepaling als gevolg waarvan invordering van de boete achterwege blijft zolang deze nog niet onherroepelijk vaststaat, dat wil zeggen zolang het instellen van bezwaar of beroep nog mogelijk is. Als gevolg van de invoering van het onderhavige wetsvoorstel zal de computer-programmatuur van de belastingdienst in die zin moeten worden aangepast dat in dergelijke gevallen de invordering van de fiscale boeten automatisch wordt opgeschort. In de tussentijd zal aan de belastingdienst worden verzocht in dergelijke gevallen altijd uitstel van betaling te verlenen voor het bedrag van de boeten. De belastingplichtige zal met behulp van een bij het aanslagbiljet gevoegde mededeling worden gewezen op dit beleid. De desbetreffende aanschrijving zal binnen afzienbare tijd verschijnen.

7. Artikel 6, eerste lid, eerste volzin, EVRM verlangt in beginsel dat de terechtzitting openbaar is. In de tweede volzin wordt hierop een beperking aangebracht: het vonnis moet in het openbaar worden gewezen, doch de behandeling van de zaak kan achter gesloten deuren worden gehouden. Artikel 18 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken schrijft voor dat de behandeling en de beslissing van een zaak plaatsvindt in de raadkamer, dat wil zeggen: niet in het openbaar. Ik

voorzien, waarbij in elk geval tevens aandacht ware te besteden aan de vraag of de huidige situatie niet regeling behoeft in de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

8. In hoofdstuk VIII van de toelichting wordt opgemerkt dat de opbrengst aan boeten in de fase van de primitieve aanslagregeling in de sfeer van de belastingen wordt geraamd op 100 miljoen gulden en in de sfeer van de premies volksverzekeringen op circa 50 miljoen gulden. Het is de Raad niet duidelijk of daar waar verder in genoemd hoofdstuk VIII wordt gesproken over een toeneming met circa 250 miljoen gulden van de opbrengst van de niet-belastingmiddelen als gevolg van de boeking van de opbrengst van de boeten onder die middelen, daaronder de eerder vermelde bedragen van 100 en 50 miljoen gulden zijn begrepen.

Ook is het college niet duidelijk hoe de opmerking in de toelichting moet worden verstaan dat door de aanpassing van het boetestelsel de opbrengst aan boeten naar verwachting per saldo enigszins zal dalen als gevolg van de invoering van een maximumbedrag bij de verzuimboeten in de sfeer van de afdrachtbelastingen. In de memorie van toelichting ware in te gaan op de vraag of die daling een gevolg van de aanpassing van het boetestelsel – en zo ja in welk opzicht – dan wel een gevolg van de invoering van bedoeld maximumbedrag of wel van beide is.

heb de Minister van Justitie de vraag voorgelegd of de huidige situatie zoals de Raad deze schetst, meebrengt dat de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken dient te worden aangepast en, zo ja, of hij wil bevorderen dat deze wet in overeenstemming wordt gebracht met artikel 6 EVRM

8. Het is de Raad niet duidelijk of de geraamde extra opbrengst aan boeten in de fase van de primitieve-aanslagregeling is begrepen in de in hoofdstuk VIII genoemde toeneming van de opbrengst van niet-belastingmiddelen met 250 mln. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de extra opbrengst aan boeten in de sfeer van de primitieve-aanslagregeling niet is begrepen in het genoemde bedrag van 250 mln. Dit laatste bedrag, dat overigens in verband met kwijtschelding en oninbaar lijden dient te worden bijgesteld tot 190 mln. netto, heeft betrekking op de huidige opbrengst aan boeten. Deze wordt thans nog als belastingopbrengst geboekt maar zal in de toekomst afzonderlijk worden geadmistriseerd als niet-belastingmiddel.

De Raad vraagt voorts in de memorie van toelichting te verduidelijken door welke oorzaken per saldo enige daling wordt verwacht van de huidige opbrengst aan boeten. Dienaangaande zij opgemerkt dat onvoldoende cijfermatige gegevens voorhanden zijn om de budgettaire gevolgen van het geheel van wijzigingen in het huidige boetestelsel nauwkeurig aan te geven. De invoering van een maximumbedrag bij de categorie ordeboeten zal naar verwachting leiden tot enige daling van de opbrengst. Deze wordt niet volledig gecompenseerd door de overige voorgestelde aanpassingen. De budgettaire paragraaf van de memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerkingen van de Raad op enkele punten aangepast. Voorts is de raming van de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel geactualiseerd, mede in het licht van de wijzigingen die zullen voortvloeien uit de wetsvoorstellen Oort.

Dit heeft geleid tot enkele aanpassingen. De memorie van toelichting is voorts aangevuld met een overzicht, waarin de budgettaire gevolgen van de verschillende onderdelen van het wetsvoorstel zijn gespecificeerd.

9. Volgens het nieuwe artikel 10, tweede lid, moet de aangifte, indien zij betrekking heeft op een tijdvak, worden gedaan binnen een door de inspecteur gestelde termijn van ten minste een maand. Volgens artikel 19 moet de betaling worden gedaan binnen een maand. In de memorie van toelichting inzake het wetsvoorstel tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen (Kamerstukken II 1985/86, 19 849, nr. 3, bladzijde 6) waarnaar in de toelichting wordt verwezen wordt wel vermeld waarom het wenselijk is de tijdstippen van aangifte en van betaling te ontkoppelen, doch niet wordt duidelijk gemaakt waarom de ont koppeling alleen in de mogelijkheid van een langere termijn van aangifte moet worden gevonden. De memorie van toelichting ware op dit punt aan te vullen.

10. Een bepaling als voorkomende in het tweede lid van de nieuwe artikelen 11b, 18a, 19c en 22a is thans opgenomen in – het volgens het wetsvoorstel vervallende – artikel 17. Anders dan de memorie van toelichting bij de Algemene wet inzake rijksbelastingen bij laatstbedoeld artikel, houdt de toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel een zodanige concrete aanduiding in van de situaties waarvoor deze bepalingen zijn bedoeld dat de vraag rijst waarom niet een, zij het globale, beperking van de toepassing van de bepaling inzake de schriftelijke kennisgeving in de wet wordt opgenomen. Uit een oogpunt van zorgvuldige wetgeving zou dit, naar 's Raads oordeel, wenselijk kunnen worden geacht.

11. Een beroep op de aanwezigheid van een ambtelijk verzuim komt volgens de voorgestelde toevoeging aan artikel 16, eerste lid, niet toe aan de belastingplichtige die wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven. De Raad vraagt zich af hoe deze bepaling moet worden verstaan in het geval dat de belastingplichtige, nadat de aangifte is gedaan doch vóórdat de aanslag is opgelegd, is overleden. Van geheven belasting is dan ten tijde van het overlijden geen sprake terwijl op dat tijdstip evenmin zekerheid behoeft te bestaan dat te weinig belasting zal worden geheven. Voor het geval dat de belastingplichtige vóór het opleggen

9. De Raad vraagt zich af waarom de ont koppeling van de tijdstippen van aangifte en van betaling van belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen alleen in de mogelijkheid van een langere termijn voor het doen van aangifte moet worden gevonden. Ik heb hierin aanleiding gevonden de artikelsgewijze toelichting op artikel 10 bij het onderhavige voorstel in die zin te wijzigen dat tot uitdrukking wordt gebracht dat met de formulering in artikel 10 is bereikt dat aansluiting wordt verkregen bij artikel 9.

10. Ter wille van de duidelijkheid heb ik gemeend zo concreet mogelijk per boete de gevolgen daarvan in het wetsvoorstel aan te geven. Dit heeft ertoe geleid – de Raad constateert dit terecht – dat een aantal bepalingen grote gelijkenis met elkaar vertoont. Zo dit al uit een oogpunt van zorgvuldige wetgeving minder wenselijk zou zijn, geef ik toch de voorkeur aan het door mij gevolgde systeem. Dit te meer daar het voorstel een zo ingrijpende wijziging van het huidige stelsel inhoudt.

11. De Raad meent dat de redactie van de zinsnede «wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven», die in het wetsvoorstel aan artikel 16, eerste lid, AWR is toegevoegd, moet worden heroverwogen. De voorgestelde redactie zou volgens de Raad in een door hem geschetst geval niet tot de – gewenste – navordering leiden omdat op het tijdstip van overlijden geen sprake zou zijn van geheven belasting en ook niet de zekerheid bestaat dat te weinig belasting zal worden geheven. In het door de Raad geschetste geval waarin een belastingplichtige overlijdt nadat de aangifte is gedaan, doch voordat een aanslag is

van een navorderingsaanslag is overleden schrijft paragraaf 4 van de Leidraad administratieve boeten 1984 voor dat alsdan geen boete in de aanslag wordt begrepen. Voor het afzien van navordering omdat de belastingplichtige is overleden lijkt geen reden te bestaan. De redactie van bedoelde toevoeging ware dan ook te heroverwegen.

12. In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 16, eerste lid, wordt aan de opmerking dat als gevolg van de voorgestelde wijziging van deze bepaling aan een belastingplichtige te kwader trouw geen bescherming meer wordt geboden door de eis van het nieuwe feit, toegevoegd dat in deze wijziging tevens de recente jurisprudentie ter zake van de navordering is verwerkt. De Raad vraagt zich af of in het vervolg van deze opmerking deze jurisprudentie wel geheel juist wordt weergegeven door naast elkaar te stellen de gevallen waarin sprake is van zogenaamde tik- en schrijffouten en de gevallen waarin het vertrouwen op de juistheid van de primitieve aanslag bij de belastingplichtige niet kan hebben bestaan omdat hij wist of behoorde te weten dat de inspecteur de aanslag niet op het juiste bedrag heeft vastgesteld. Naar het de Raad voorkomt wordt hier bedoeld op de jurisprudentie welke is ingeluid met het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 1973, BNB 1973/161, handelend over tik- en schrijffouten en daarmee gelijk te stellen vergissingen aan de zijde van de belastingdienst, welke de belastingplichtige aanstonds duidelijk moeten zijn geweest of, zoals geformuleerd in de memorie van toelichting (hoofdstuk IV, negende alinea), handelend over gevallen waarin de aanslag bij de belastingplichtige niet de indruk heeft kunnen wekken te berusten op een juiste vaststelling door de inspecteur. Zo in de memorie van toelichting inderdaad twee groepen van gevallen zijn bedoeld, ware dit nader toe te lichten. Bij de Raad is de vraag opgekomen of met een in de wet geformuleerde uitzondering op de eis van het nieuwe feit zoals deze

opgelegd, moet de bepaling van artikel 16, eerste lid, tweede volzin, slot, aldus worden verstaan dat de belastingplichtige op het moment waarop hij de aangifte heeft ingediend, zich ervan bewust was dat die aangifte als zodanig zou leiden tot een onjuiste aanslag. Alsdan is navordering mogelijk zonder dat de erven van de belastingplichtige zich kunnen beroepen op de aanwezigheid van een ambtelijk verzuim.

Ten einde deze bedoeling duidelijk tot uitdrukking te brengen heb ik de redactie van de toevoeging aan artikel 16, eerste lid, aangepast.

12. Doelend op twee passages in de memorie van toelichting vraagt de Raad of op het terrein van de navordering krachtens artikel 16, eerste lid, twee groepen van gevallen zouden zijn te onderkennen in de jurisprudentie, te weten jurisprudentie inzake schrijf- en tikfouten en jurisprudentie waaruit naar voren zou komen dat de aanslag bij de belastingplichtige niet de indruk heeft kunnen wekken te berusten op een juiste vaststelling door de inspecteur. Indien dit het geval is zou dit nader moeten worden toegelicht.

In de bedoelde passages is beoogd weer te geven dat de lijn die in de jurisprudentie is ingezet met het arrest van de Hoge Raad van 7 juni 1973, BNB 1973/161, (de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie) wordt doorgetrokken in de voorgestelde formulering «wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven» van artikel 16, eerste lid. In de toelichting heb ik verwezen naar de door advocaat-generaal Van Soest in zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 12 december 1979, BNB 1980/85, opgenomen samenvatting, te weten dat een fout door middel van navordering mag worden hersteld indien de fout niet voortvloeit uit het onjuiste inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht, terwijl bovendien de fout voor de belastingplichtige of voor diens gemachtigde kenbaar moet zijn.

Door de voorgestelde formulering worden – aanhakende bij de hiervoor bedoelde jurisprudentie – de voorwaarden voor navordering door twee elementen aangepast: de kenbaarheid («wist») is niet slechts gericht op oorspronkelijk op de inspectie gemaakte fouten, doch ook op een fout die door de belastingplichtige is gemaakt en door de

is opgenomen in het nieuwe artikel 16, eerste lid, de belastingrechter zich niet in zijn vrijheid beperkt zal achten om tot uitspraken te komen als het in de memorie van toelichting (twee na laatste alinea van paragraaf 2 van hoofdstuk VII) vermelde arrest van de Hoge Raad van 4 maart 1987, BNB 1987/174. Daarin werd de verwerping van het beroep op de afwezigheid van een nieuw feit niet gebaseerd op de omstandigheid dat de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat de aanslag te laag was vastgesteld, doch op het feit dat hij had verzocht de aanslag met voorrang te regelen. De Raad zou zulk een ontwikkeling betreuen.

inspecteur is overgenomen; daarnaast is uitbreiding verkregen door het opnemen van een normatief element («behoorde te weten»). Door deze formulering vormt de eis van het nieuwe feit geen belemmering voor navordering indien de belastingplichtige van de onjuistheden die leiden tot het te weinig heffen van belasting, op de hoogte was of behoorde te zijn.

De Raad van State vraagt zich in dit verband af of de belastingrechter zich niet in zijn vrijheid beperkt zal achten tot uitspraken te komen als in het arrest van 4 maart 1987, BNB 1987/174. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur geen, d^r navordering verhinderend, verzuim is aan te rekenen nu hij met de vaststelling van de aanslag niet heeft gewacht totdat de loonbelastingkaarten in de legger waren gedeponereerd, maar de aanslag op verzoek van de belanghebbende bij voorrang heeft geregeld en zich daarbij heeft gebaseerd op de door de belanghebbende bij zijn aangifte overgelegde loonopgaven.

Nog los van de vraag of de belanghebbende in casu op of vóór het moment dat de navorderingsaanslag zou worden opgelegd wist of behoorde te weten dat de inspecteur een op zijn – belanghebbende – opgaven berustende fout had gemaakt, komt de Hoge Raad reeds tot de beslissing dat de inspecteur geen ambtelijk verzuim valt aan te rekenen, dat de eis van het nieuwe feit derhalve geen belemmering voor navordering vormt. De Hoge Raad komt in feite niet aan een antwoord op deze vraag toe.

In dit licht bezien laat de voorgestelde wijziging van artikel 16 AWR naar mijn mening de door de Raad van State aangehaalde jurisprudentie, zomede de ontwikkeling daarvan, dan ook onaangetast. Om een en ander te verduidelijken heb ik de desbetreffende passage in de memorie van toelichting over deze jurisprudentie aangevuld.

13. In de memorie van toelichting bij de artikelen 19a, 19b en 19c wordt het voornemen geuit om bij algemene maatregel van bestuur een termijn te bepalen na het verstrijken waarvan er voor de inspecteur een sterke aanwijzing bestaat dat er bij de niet-tijdige betaling tenminste grove schuld in het geding is. Het komt de Raad niet overbodig voor dat in verband met artikel 6 van het eerder genoemde Europees Verdrag

13. Terecht merkt de Raad op dat het voornemen, geuit in de memorie van toelichting bij de artikelen 19a, 19b en 19c, om bij algemene maatregel van bestuur een termijn (van twee maanden) te bepalen, na het verstrijken waarvan er voor de inspecteur een sterke aanwijzing bestaat dat bij niet-tijdige betaling ten minste grove schuld in het geding is, geenszins een de rechter bindende schuldpresumptie inhoudt.

hierbij wordt benadrukt dat met de opneming van zulk een termijn geenszins een de rechter bindende schuldpresumptie doch slechts de mogelijkheid van een van de zijde van de belastingdienst naar voren gebracht begin van bewijs – niet zijnde een wettelijk vermoeden – wordt beoogd, dat in het kader van de toepassing van de vrije bewijsleer een rol kan spelen.

In dit verband rijst overigens de vraag of een algemene maatregel van bestuur wel de juiste plaats is voor het bepalen van zulk een termijn. Van een algemeen bindend karakter van zulk een bepaling kan immers geen sprake zijn, nu in het wetsvoorstel er voor is gekozen de huidige bewijslastverdeling bij het opleggen van verhogingen, welke naar het oordeel van de Hoge Raad in elk geval op de uiterste grens ligt van hetgeen ingevolge het verdrag is toegestaan, niet te handhaven. Het bepalen van een termijn als hier bedoeld draagt meer het karakter van een instructie aan de belastingdienst. Deze opmerking van de Raad betreft ook hetgeen in hoofdstuk IV van de memorie van toelichting omtrent de uitwerking van de basis en de hoogte van op te leggen boeten is gesteld.

Ik deel de opvatting van de Raad dat een de rechter bindende schuldpresumptie niet in overeenstemming zou zijn met artikel 6 EVRM. Wel rechtvaardigen het belang van een doelmatige uitvoering van de belastingwetgeving en de in de praktijk opgedane ervaringen dat het verstrijken van een termijn van twee maanden na het tijdstip waarop de belasting moet worden voldaan, door de inspecteur wordt opgevat als een sterke aanwijzing dat sprake is van bewust of door grove onachtzaamheid te laat betalen, derhalve van ten minste grove schuld. Veelvuldig komt het voor dat pas belasting op aangifte wordt voldaan of afgedragen, dan wel gesuppleerd, zodra een boekencontrole is aangekondigd of dat aan het einde van het jaar, naar kan worden verwacht vanwege het rentevoordeel, een aanvulling op aangifte en betaling plaatsvindt.

Zowel met betrekking tot de hiervoor bedoelde termijn als met betrekking tot hetgeen in hoofdstuk IV van de memorie van toelichting is gesteld over de uitwerking van de basis en de hoogte van de op te leggen boeten, namelijk dat een en ander zal worden uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur, werpt de Raad de vraag op of in plaats daarvan niet eerder moet worden gedacht aan een instructie aan de belastingdienst. De Raad zal hierbij denken aan een aan dit wetsvoorstel aangepaste versie van de Leidraad administratieve boeten 1984.

Vooropgesteld zij dat het inderdaad in de bedoeling ligt de in die leidraad opgenomen elementen – waarbij vooral wordt gedacht aan de in de jurisprudentie gehanteerde schuldgradaties, mede afhankelijk van de relatieve ernst van een vergrijp en de aanwezigheid van *recidive*, alsmede de bestaande boetepercentages – zoveel mogelijk te handhaven. Hierdoor wordt niet alleen de continuïteit van het beleid van zowel de belastingdienst als de rechter, maar ook de doelmatigheid bevorderd.

Om verschillende redenen preferer ik voor de uitwerking van het op dit wetsvoorstel te baseren boetesysteem een algemene maatregel van bestuur boven een instructie aan de belastingdienst.

Ik meen dat een regeling van hogere orde de belastingplichtigen een grotere duidelijkheid verschaft

over het door de belastingdienst op het terrein van administratieve boeten te voeren beleid en hun bovendien een beter aanknopingspunt biedt bij het maken van bezwaar en het instellen van beroep. Zij behoeven niet meer, zoals thans voorkomt, een beroep te doen op een beginsel van behoorlijk bestuur om de mate van opzet of grove schuld te doen toetsen. De rechter zal zich namelijk bij een zodanige regeling niet meer voor de opgave gesteld zien om door middel van een marginale toetsing een oordeel over de boete te vellen. Wel is de gedachte dat, eenmaal de mate van opzet of grove schuld vaststaande, de daarbij in de algemene maatregel van bestuur neergelegde boetepercentages mede met het oog op de rechtsgelijkheid en de doelmatigheid (te denken valt aan de geautomatiseerde verwerking van het grote aantal jaarlijks op te leggen boeten) ook als richtsnoer voor de rechter zullen gelden voor de toepassing van het boetestelsel.

In dit verband heb ik eveneens voorkeur voor een uitwerking van de in de wet neergelegde boeten in een algemene maatregel van bestuur opdat bij de inwerkingtreding van het boeteregime, maar ook bij eventuele wijzigingen daarvan, het advies van de Raad van State hieromtrent moet worden ingewonnen. De bij het vaststellen van een boetestelsel in acht te nemen zorgvuldigheid zal daarmee beter zijn gediend dan wanneer slechts sprake zou zijn van een ambtelijke instructie.

14. In de memorie van toelichting wordt bij het nieuwe artikel 24a, nadat is ingegaan op de mogelijkheid dat de belastingplichtige niet tegelijkertijd bezwaar maakt tegen de (naheffings)aanslag en tegen de boete, opgemerkt dat het ook denkbaar is dat een bezwaarschrift tegen een aanslag of naheffingsaanslag naderhand – binnen de bezwaartermijn – wordt «aangevuld» met een tweede bezwaar tegen een op het aanslagbiljet voorkomend element. Het nieuwe artikel 24a voorziet daarin, aldus de memorie van toelichting. Het is de Raad niet duidelijk wat hiermede wordt bedoeld. Indien bezwaar is gemaakt tegen een (naheffings)aanslag of tegen een beschikking waarbij een boete is vastgesteld dan kan het bezwaarschrift toch ook volgens de bestaande wetgeving en jurispru-

14. De redactie van het voorgestelde artikel 24a is geënt op het bestaande derde lid van artikel 28, waarbij het beroep tegen het kwijtscheldingsbesluit inzake een verhoging bij navordering wordt opgenomen in het beroepschrift waarin het beroep tegen de navorderingsaanslag zelf is vervat. De Raad merkt terecht op dat de in de memorie van toelichting naar voren komende gelijkheid van het belang van enerzijds het bezwaar tegen de boete en anderszijds het bezwaar tegen de (naheffings)aanslag een formulering verdient die dit meer benadert. Ik heb de door de Raad voorgestelde redactie overgenomen, en tevens het nieuwe vijfde lid van artikel 25 en het nieuwe derde lid van artikel 28 daarop afgestemd.

De memorie van toelichting is aan de nieuwe redactie aangepast.

dentie binnen de gestelde termijn – somtijds zelfs nog daarna – met nadere bezwaren worden aangevuld.

Naar het de Raad voorkomt zou het voorgestelde artikel 24a eenvoudiger en meer passend bij de ook in de memorie van toelichting naar voren komende gelijkheid van het belang van beide gevallen, kunnen worden geredigeerd. De Raad denkt hierbij aan een redactie bijvoorbeeld in deze zin dat het bezwaar tegen een aanslag of een naheffingsaanslag en het bezwaar tegen de beschikking waarbij een boete is opgelegd bij het vaststellen van de aanslag onderscheidenlijk de naheffingsaanslag kunnen worden vervat in een en hetzelfde bezwaarschrift.

15. In de Inleiding van de memorie van toelichting wordt als een der voorstellen welke in het wetsvoorstel zijn vervat, genoemd het niet langer compenseren van fiscale boeten bij verliesverrekening. Dit lijkt de Raad minder juist uitgedrukt. Het desbetreffende voorstel houdt immers in dat een boete zelf niet wordt herzien bij verliesverrekening.

16. De Raad heeft er nota van genomen dat in het wetgevingsprogramma voor 1989, zoals dat blijkt uit Kamerstukken II 1987/88, 20 200, Hoofdstuk IXB, nr. 22, melding wordt gemaakt van de motie van de leden Reitsma en De Grave 19 700, IXB, nr. 43, inzake navordering over inkomsten uit in het buitenland aangehouden bezittingen. Het college vraagt zich af hoe de mededeling in de memorie van toelichting dat de bewindsman zich nog op de in de motie bedoelde materie beraadt, in dit verband moet worden verstaan.

15. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat het niet langer compenseren van fiscale boeten bij verliesverrekening minder juist is uitgedrukt, is in de toelichting «het compenseren van fiscale boeten» vervangen door «het niet herzien van fiscale boeten». Overigens ben ik tot de conclusie gekomen dat de redactie van artikel 67a de mogelijkheid openlaat dat een boete bij voorwaartse verliesverrekening toch nog wijziging zou ondergaan. Dit is een gevolg van de wijze waarop verliezen – binnen de berekening van het belastbare inkomen – worden verrekend. Aangezien dit niet in overeenstemming zou zijn met de bedoeling van de motie-Engwirda c.s. (Kamerstukken II, 1979/80, 16 180, nr. 18), heb ik het wetsvoorstel op dit punt aangepast door de artikelen 11a, tweede lid, en 18a, tweede lid, aan te vullen.

16. Dat er een zekere discrepantie bestaat tussen hetgeen in de memorie van toelichting is opgemerkt omtrent de door de Raad genoemde motie van de Tweede-Kamerleden Reitsma en De Grave en het wetgevingsprogramma, is te verklaren uit de data: het onderhavige wetsvoorstel is op 5 november 1987 ter advisering aan de Raad van State gezonden; het genoemde wetgevingsprogramma is bij brief van 10 december 1987 naar de voorzitter van de Tweede Kamer gezonden. Volledigheidshalve wordt nog verwezen naar mijn brief van 25 november 1988 aan de voorzitter van de Tweede Kamer, waarin het wetgevingsprogramma is bijgewerkt: uitvoering van de motie is opgenomen voor het tweede kwartaal van 1989.

17. Het is de Raad opgevallen dat in de memorie van toelichting in hoofdstuk VIII, dragende mede het opschrift «dereguleringsaspecten» slechts een enkel aspect daarvan, te weten de werkbelasting voor het justitieel apparaat, doch niet het belang van de deregulering als zodanig aandacht heeft gekregen. De toelichting ware op dit punt aan te vullen.

18. Voor enkele redactionele kanttekeningen moge het college verwijzen naar de bij dit advies behorende bijlage.

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,
W. Scholten

17. De Raad merkt terecht op dat de dereguleringsstoets in de toelichting beperkt blijft tot de werkbelasting voor het justitieel apparaat. Het hoofdstuk in de toelichting is ter zake aangevuld.

18. De door de Raad gemaakte redactionele kanttekeningen zijn verwerkt. Met betrekking tot de tweede kanttekening merk ik op dat de Raad hier kennelijk het oog heeft op het woord (verzuim) dat tevens voorkomt in artikel 19a, eerste lid, terwijl naar ik aanneem bedoeld is te verwijzen naar punt 12 van de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek.

In dit verband deel ik nog mede dat in artikel 66 AWR het woord «verhoging» is vervangen door «boete», alsmede dat de terminologie van artikel 52 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is aangepast aan die van artikel 16 AWR.

Ik moge u verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

Lijst van redactionele kanttekeningen, behorende bij het advies no.W06.87.0601 van de Raad van State van 2 november 1988

– In het derde lid van de voorgestelde artikelen 11a, 18, 19b, en 22 ware aan de eerste volzin toe te voegen: van het in het tweede lid berekende bedrag.

– In het voorgestelde artikel 21, eerste lid, is in afwijking van punt 21 van de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (AWT) een deel van de tekst tussen haakjes geplaatst.

– In hoofdstuk IV wordt verwezen naar artikel 16, eerste lid, letter a, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966. Ingevolge punt 7 AWT ware te schrijven: onderdeel a.

– In hoofdstuk V, paragraaf 3, eerste alinea, van de toelichting ware de volledige naam van de commissie te vermelden.

– In hoofdstuk V, paragraaf 5, tweede alinea, van de toelichting ware in de zinsnede «ingeval daarnaast nog een beschikking zou zijn genomen» aan te geven welke beschikking wordt bedoeld.

– In de zesde alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 9, derde lid, laatste volzin, en artikel 9a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ware na de zinsnede «de algemene maatregel van bestuur» toe te voegen; , waarvan de inhoud summier is vermeld in de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 11a en 11b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (punt 7 AWT).

– In de tweede alinea van de artikelsgewijze toelichting op artikel 16, eerste lid, dient in plaats van «geen bescherming van het nieuwe feit» te worden gelezen: geen bescherming van de eis van het nieuwe feit. Voor de verwijzing aldaar naar hoofdstuk V van de memorie van toelichting dient, naar het voorkomt, een verwijzing naar hoofdstuk VII te worden gelezen.

– In de artikelsgewijze toelichting op de artikelen 19a, 19b en 19c, dient in de derde alinea voor «waar» te worden gelezen «waarom» en in de vierde alinea voor «28» te worden gelezen «22». De woorden «pas jaren» in laatst bedoelde alinea stemmen, naar het de Raad voorkomt, niet overeen met de feiten van het in het aldaar genoemde arrest aan de orde zijnde casus.