

Vergaderjaar 1989-1990

21 423**Verlenging van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte termijn van navordering voor vermogens- en inkomensbestanddelen in het buitenland****B****ADVIES RAAD VAN STATE****NADER RAPPORT**

Aan de Koningin

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 29 september 1989

's-Gravenhage, 14 december 1989

Bij Kabinetsmissive van 24 juli 1989, no. 89.018153, 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, houdende verlenging van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte termijn van navordering voor vermogens- en inkomensbestanddelen in het buitenland.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 24 juli 1989, nr. 89.018153, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 29 september 1989, bied ik U hierbij aan.

1. Met de strekking van het voorstel van wet, te weten om door verlenging van de navorderings-termijn van vijf jaren de fraudebestrijding voor wat betreft de belasting te heffen van in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen c.q. in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen te intensiveren, kan de Raad van State instemmen. Het college is echter, mede gelet op de belangrijke aspecten van rechtsbescherming welke aan het instituut van navordering in het algemeen zijn verbonden, op basis van de gegeven toelichting niet overtuigd van de juistheid van een zo belangrijke verlenging van de navorderings-termijn als thans wordt voorgesteld, te weten tot twaalf jaren.

2. In de paragraaf «motivering van het voorstel» van de memorie van toelichting is uiteengezet dat met de navorderingstermijn van twaalf jaren aansluiting is gezocht bij de termijn gedurende welke het misdrijf van belastingontduiking strafrechtelijk vervolgd kan worden. De Raad acht dit enkele argument van onvoldoende sterkte om het voorstel te dragen. Immers deze paralleliteit met de strafvervolgung wordt in het fiscale recht niet tot uitgangspunt genomen bij de gebruikelijke navorderingstermijn voor binnenlandse vermogens- c.q. inkomensbestanddelen. Bedacht moet daarbij worden dat ook in het binnenland sprake kan zijn van ernstige en moeilijk op te sporen fraude. Voorts merkt de Raad op dat uit bijlage I van de memorie van toelichting blijkt, dat in de ons omringende landen in de regel een aanzienlijk kortere navorderings-termijn dan twaalf jaren gangbaar is, zelfs in de meer ernstige gevallen van fraude. Bovendien is in de bedoelde landen geen aparte langere navorderingstermijn gangbaar voor bestanddelen van de belastbare grondslagen in het buitenland.

2. De Raad van State vat de passage in de memorie van toelichting waarin wordt vermeld dat bij de keuze van de onderhavige (verlengde) termijn van navordering aansluiting is gezocht bij de termijn gedurende welke het misdrijf van de belastingontduiking strafrechtelijk kan worden vervolgd kennelijk op als het enige argument voor de keuze van die termijn. Dit enkele argument, zo oordeelt de Raad vervolgens, is van onvoldoende sterkte om het voorstel te dragen. De lezing dat genoemde aansluiting bij de vervolgingstermijn van 12 jaren het enige argument voor de gemaakte keuze zou zijn, berust evenwel op een misverstand. De gedachtengang die in de memorie van toelichting ligt besloten, kan in het kort als volgt worden verwoord. De rechtsgrond van de termijnverlenging is, conform de kerngedachte van de motie Reitsma/De Grave, het scheppen van een tegenwicht voor een gebrek aan controlemogelijkheden van de fiscus met betrekking tot de in het buitenland gehouden of opgekomen bestanddelen van het voorwerp van een Nederlandse belasting. Uit een oogpunt van rechtszekerheid gaat een in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid, zoals in genoemde motie voorgesteld, echter te ver. De bevoegdheid moet dus worden gebonden aan een termijn die ligt tussen die van 5 jaren, die thans voor alle gevallen geldt, en een onbeperkte duur. Een relevant aanknopingspunt wordt naar mijn oordeel in het fiscale recht gevonden in de 12-jaarstermijn gedurende welke het misdrijf van belastingontduiking strafrechtelijk kan worden vervolgd. Ik meen dat om de volgende redenen:

a. in geval van navordering dient, als de belastingplichtige opzet of grove schuld kan worden verweten, tegelijk met de navordering een boete te worden opgelegd;

b. als regel zal het niet-aangeven van vermogensbestanddelen die in het buitenland worden gehouden of inkomensbestanddelen die in het buitenland opkomen met opzet of grove schuld geschieden; slechts bij hoge uitzondering zal dit anders zijn. Het ligt daarom voor de hand de termijn van navordering vast te stellen op een termijn die gelijk is aan die gedurende welke administratiefrechtelijke beboeting mogelijk is;

c. administratiefrechtelijke boeteplegging is, mede gelet op artikel 6 EVRM, in ieder geval aanvaardbaar

te achten gedurende de termijn waarin fiscaalstrafrechtelijke vervolging mogelijk is, dat wil zeggen gedurende de eerdergenoemde periode van 12 jaren;

d. uitvoeringstechnisch ligt een navorderingstermijn van 12 jaren, met name op het einde van die periode, wellicht niet zo eenvoudig, echter ook niet moeilijker dan geldt in geval van strafrechtelijke vervolging. Indien daarbij nog wordt bedacht dat het voorstel voornamelijk preventieve betekenis heeft en de voorgestelde bepaling naar verwachting slechts in een gering aantal gevallen daadwerkelijk zal kunnen worden toegepast, ligt als eindconclusie voor de hand, zo is mijn oordeel, dat juist – én uitsluitend – in gevallen als waar dit wetsvoorstel op ziet, qua termijn de parallelliteit met de strafvervolging tot uitgangspunt wordt genomen.

Dat, behoudens onder omstandigheden in Groot-Brittannië, in de tijd onbepaalde navorderingsbevoegdheden in andere landen, voor zover mij bekend, niet voorkomen, is in de memorie van toelichting vermeld als een der redenen om een dergelijke onbepaalde bevoegdheid ook voor ons recht niet voor te stellen. Overigens blijkt uit Bijlage I van de memorie van toelichting, waarnaar de Raad verwijst, slechts dat in de ons omringende landen gemiddeld genomen ongeveer dezelfde navorderingstermijn geldt voor, wat ik zou willen noemen, normale gevallen als die welke bij ons geldt in normale gevallen. Enig argument tegen het onderhavige wetsvoorstel is daaruit niet te putten.

3. In de toelichting wordt ervan uitgegaan dat het in deze gaat om bestanddelen van vermogen of inkomen die met opzet buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. De Raad betwijfelt of dit uitgangspunt, zo algemeen gesteld, juist is. Immers het vereiste van opzet is niet in de voorgestelde wettekst tot uitdrukking gebracht zodat ook niet opzettelijk niet aangegeven bestanddelen van het vermogen c.q. inkomen onder het voorstel tot verlenging van de navorderingstermijn vallen.

3. De Raad leest in de toelichting dat ervan zou worden uitgegaan dat het in dezen gaat om bestanddelen die met opzet buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. Het college betwijfelt of een dergelijk uitgangspunt, zo algemeen gesteld, juist is. Hoewel aan het college kan worden toegegeven dat de toelichting tot een misvatting aanleiding zou kunnen geven, is het uitgangspunt bij de keuze van de termijn van 12 jaren niet dat het hier uitsluitend zou gaan om met opzet begane gedragingen, noch om voorwaarden die identiek zouden zijn aan die welke gelden voor de toepassing van artikel 68, tweede lid, AWR. Daarentegen komt het wel gerechtvaardigd voor in de overeenkomst tussen het toepassingsgebied van genoemd artikellid en het

voorgestelde artikel 16, vierde lid, AWR een aanknopingspunt te vinden voor het kiezen van een termijn van eveneens 12 jaren. In de praktijk zal het niet-aangeven van inkomensbestanddelen die opkomen of vermogensbestanddelen die gehouden worden in het buitenland immers nagenoeg steeds aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige in kwestie kunnen worden geweten. Als regel zal, naar ik verwacht, sprake zijn van opzet. Slechts bij hoge uitzondering zal een niet-verwijtbaar motief, zoals bij voorbeeld het innemen van een in redelijkheid te verdedigen standpunt dat het achteraf toch belastbaar blijkende bestanddeel niet behoefde te worden aangegeven, zich voordoen in de gevallen waarop het wetsvoorstel ziet. Het opleggen van navorderingsaanslagen met gebruikmaking van de tot 12 jaren verlengde termijn behoeft in het voorstel niet steeds gepaard te gaan met het opleggen van boete. Met name wordt een belangrijke groep van gevallen waarin wel kan worden nagevorderd maar geen boete zal worden opgelegd, gevormd door die waarin de in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen of opgekomen inkomensbestanddelen pas na het overlijden van de belastingplichtige worden ontdekt; aan een overledene mogen immers geen boeten worden opgelegd. Met inachtneming van het vorenstaande is de passage in de toelichting die de Raad tot zijn kanttekening aanleiding gaf, aangepast.

4. In verband met de omstandigheid dat de gekozen navorderingstermijn van twaalf jaren aanzienlijk langer is dan de termijn die in andere landen in het algemeen geldt voor de meer ernstige gevallen is bij de Raad de vraag gerezen of de Nederlandse belastingdienst minder middelen ter beschikking staan om fraude in het buitenland binnen een kortere termijn op te sporen dan de belastingdiensten in andere landen.

4. Voor zover mij bekend staan de Nederlandse belastingdienst in het algemeen niet minder middelen ter beschikking om fraude op te sporen dan de belastingdiensten van andere landen. In de gevallen waarop dit wetsvoorstel ziet is de vraag evenwel of de periode waarbinnen de bedoelde middelen moeten worden gehanteerd niet te kort is om het gewenste resultaat – voorkoming van fraude – te bereiken. Deze vraag is beantwoord in de memorie van toelichting. In het spoor van de motie Reitsma/De Grave, die de aanleiding vormde tot dit wetsvoorstel, wordt daarom een verlengde navorderingstermijn redelijk geacht als tegenwicht voor de gebrekkige mogelijkheden tot het vinden van dergelijke feiten in het buitenland. Ik moge voorts verwijzen naar mijn reactie op onderdeel 2 van het advies van de Raad van State.

5. Aan het slot van de op twee na laatste alinea van de paragraaf «motivering van het voorstel» van de memorie van toelichting is vermeld dat een navorderingstermijn van 12 jaren de uiterste is die, gelet op de termijnen gedurende welke gegevens bij de belastingdienst plegen te worden bewaard, in redelijkheid nog uitvoerbaar is te achten. De Raad vraagt zich af of met deze vermelding te kennen is gegeven dat de gegevens van iedere belastingplichtige 12 jaren worden bewaard en op doelmatige wijze toegankelijk blijven. Indien dit niet het geval mocht zijn dan zou daardoor het succes van de voorgestelde maatregel kunnen worden beperkt. Voorts vraagt het college zich af of de in de nabije toekomst te verwachten samenvoeging van tal van inspecties der directe belastingen zonder gevolgen zal blijven voor de feitelijke beschikbaarheid en raadpleegbaarheid van essentiële gegevens van oudere heffingsjaren. Ook zij erop gewezen dat in het verslag van de Algemene Rekenkamer over 1988 als resultaat van een onderzoek bij een inspectie der directe belastingen is vermeld dat de huidige instructies van het ministerie met betrekking tot aangiftegegevens van blijvende waarde aan vernieuwing toe zijn (Kamerstukken II 1988/89, 21 080, nr. 2, bladzijde 301, het slot van onderdeel 6). Deze omstandigheid roept de vraag op of de huidige archivering van aangiftegegevens een adequate uitvoering van het onderhavige voorstel in alle opzichten toelaat en of de door de staatssecretaris blijkens bedoeld verslag toegezegde en reeds aangevangen vernieuwing mede op het onderhavige voorstel is afgestemd. Overigens moet nog worden opgemerkt dat voor zover verbetering van de archivering van aangiftegegevens als gevolg van het voorstel noodzakelijk mocht zijn, zulks wellicht meer gevolgen voor de werkdruk van de belastingdienst heeft dan blijkt uit het slot van het algemene gedeelte van de memorie van toelichting. In de memorie van toelichting wordt aldaar weliswaar opgemerkt dat de voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn voornamelijk preventieve betekenis heeft en dat mede ten gevolge daarvan de gevolgen voor de werkdruk van de belastingdienst verwaarloosbaar klein zijn, doch zonder een antwoord op de hier naar voren gebrachte vragen, is dit voor de Raad niet aannemelijk.

5. Door de Raad is de vraag opgeworpen of de gegevens van iedere belastingplichtige nu reeds gedurende 12 jaren worden bewaard en op toegankelijke wijze worden opgeborgen. In deze algemene zin geformuleerd is dit niet het geval. Thans worden de aangifte- en aanslaggegevens 7 à 8 jaar bewaard in verband met de huidige navorderingstermijn van 5 jaar. Daarnaast wordt een beperkt aantal dossiergegevens afhankelijk van de inhoud en de mogelijke relevantie in de toekomst voor een langere periode, dan wel onbeperkt bewaard. In het licht van het voorgaande zal, na uitbreiding van de navorderingstermijn, de bewaartermijn van nader te selecteren gevallen en gegevens moeten worden verlengd. Gelet op de mogelijkheden die de voortschrijvende automatisering hiertoe biedt, ligt het in de verwachting dat binnen enkele jaren zal worden overgeschakeld op een geautomatiseerde opslag van de bij navordering benodigde aanslaggegevens.

Wat betreft het samenvoegen van inspecties wordt verwacht dat dit geen gevolgen zal hebben voor de beschikbaarheid van gegevens over oudere heffingsjaren. Binnenkort zullen hieromtrent, in het kader van een algemene door de Raad gememoreerde vernieuwing van de archiveringsregels, nadere instructies aan de belastingdienst worden gegeven.

Zoals in de memorie van toelichting is opgemerkt, heeft de voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn een voornamelijk preventieve betekenis. Verwacht wordt dan ook dat het slechts bij hoge uitzondering zal voorkomen dat het noodzakelijk is de volledige 12 jaren terug te gaan. In die gevallen zal, tot de gegevensopslag is geautomatiseerd, tijdrovend archiefwerk nodig zijn. Gezien het naar verwachting beperkte aantal navorderingsgevallen waarbij tot 12 jaren zal worden teruggedaan, leidt dat niet tot menskrachteffecten van enige betekenis.

6. Een ander aspect van de voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn is de, niet in de toelichting besproken, indirecte invloed van het voorstel op de positie van derden als gevolg van de voorrechten van de fiscus bij de invordering van de nagevorderde belasting. In dit verband wijst de Raad op de aspecten van rechtszekerheid welke ook voor derden zijn verbonden aan de mogelijkheden tot navordering over een langere termijn dan thans in het algemeen gebruikelijk is.

7. Samenvattend is de Raad van oordeel dat de voorgestelde navorderingstermijn van twaalf jaren een zwaardere motivering behoeft dan in de toelichting is gegeven.

8. In verband met verleend uitstel voor het doen van aangifte bepaalt het derde lid van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen onder meer dat «de termijn van vijf jaren» met de duur van dat uitstel wordt verlengd. Indien deze bepaling ongewijzigd wordt gehandhaafd, zou – na invoeging van het voorgestelde vierde lid – de indruk kunnen worden gewekt dat een navorderingstermijn van twaalf jaren niet wordt verlengd met de termijn van uitstel voor het doen van aangifte. Aannemende dat dit niet de bedoeling is beveelt de Raad aan om in de derde volzin van het derde lid van genoemd artikel 16 te spreken van «de navorderingstermijn» in plaats van «de termijn van vijf jaren».

9. De Raad neemt aan dat het ontbreken van een voorstel tot wijziging van artikel 36 van de Algemene wet, in die zin dat daarin naast artikel 16, derde lid, ook artikel 16, vierde lid, wordt genoemd, op een abuis berust. Indien de Raad dat juist ziet ware het wetsvoorstel op dit punt aan te vullen.

6. De Raad wijst op de indirecte invloed die als gevolg van de voorrechten van de fiscus bij de invordering van de nagevorderde belasting zou uitgaan op de positie van derden en de aspecten van rechtszekerheid welke voor derden verbonden zouden zijn aan de mogelijkheden tot navordering over een langere termijn dan thans in het algemeen gebruikelijk is. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de heffing en invordering van 's-Rijks belastingen plaatsvindt in het kader van de in beginsel strikt vertrouwelijke verhouding tussen fiscus en individuele contribuabele. De hieromtrent geldende geheimhoudingsplicht sluit uit dat derden-crediteuren hierover door de fiscus worden ingelicht, laat staan dat zij hieraan jegens de fiscus enig vertrouwen kunnen ontlenuen. Daarbij doet het er niet toe op welke tijdvakken de belasting betrekking heeft en evenmin of sprake is van bij voorbeeld een primitieve aanslag dan wel van een navorderingsaanslag. Er kan wat dit betreft dus niet gesproken worden over rechten of de rechtszekerheid van derden-crediteuren.

8 en 9. De door de Raad van State gesuggereerde aanpassingen van de tekst van de AWR heb ik overgenomen. Voorts maak ik van de gelegenheid gebruik een onderdeel van artikel 16 AWR dat zijn betekenis heeft verloren, namelijk onderdeel d van het tweede lid, te doen vervallen. De memorie van toelichting is met deze aanpassingen in overeenstemming gebracht.

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

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,
M. J. J. van Amelsvoort