

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

Nr. 5

MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 7 juni 1990

1. Algemeen

De leden van de fractie van de P.v.d.A. vragen of is overwogen te kiezen voor een systeem waarbij de verlengde navorderingstermijn naast de gevallen van buitenlands inkomen ook voor ernstige gevallen van grove schuld kan worden ingeroepen, zoals dat naar de indruk van deze leden in de BRD en Groot-Brittannië is geregeld. Deze vraag beantwoord ik ontkennend en wel om de volgende redenen.

Bij deze optie zou naar mijn mening met name aan het rechtszekerheidsbeginsel te zeer afbreuk worden gedaan. Bij de totstandkoming van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is welbewust gekozen voor een navorderingstermijn van 5 jaren voor alle gevallen, zowel voor de gevallen waarin wèl als voor die waarin géén sprake is van opzet of grove schuld van de contribuabele indien blijkt dat te weinig belasting is geheven. De verfijning dat, indien voor het doen van een aangifte uitstel is verleend, de termijn van 5 jaren met de duur van dit uitstel wordt verlengd, is pas na uitvoerige discussie door de Tweede Kamer aanvaard. Het belang dat blijktens de wetsgeschiedenis aan de rechtszekerheid van de contribuabele werd toegekend, is ook thans nog actueel. Indien in het navorderingsregime onderscheid moet worden gemaakt tussen «goeden» en «kwaden», wordt daaraan naar mijn mening al tegemoet gekomen in het wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen (kamerstukken II, 21 058, nr. 2). Ik doel hierbij op het voorstel om het beroep op het ontbreken van het zogenaamde nieuwe feit niet langer mogelijk te doen zijn voor degene die wist of behoorde te weten dat van hem te weinig belasting wordt geheven. Een afwijkende termijn voor de navordering acht ik slechts gerechtvaardigd indien het gaat om feiten en omstandigheden waarop de normale controlebevoegdheden van de fiscus niet kunnen worden toegepast. Dit betreft de in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen en in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen. Voor enige gegevens inzake de regeling van deze materie in onder meer de BRD, België en Groot-Brittannië moge ik verwijzen naar de bijlage bij deze memorie.

Het lid van de R.P.F.-fractie, dat instemming betuigt met de hoofdlijnen van het wetsvoorstel vraagt, onder verwijzing naar het niet-ondertekenen van de aanvullende overeenkomst van Schengen in verband met de perikelen rond financiële inlichtingen uit Luxemburg, naar de controle-middelen die Nederland thans en in de nabije toekomst ter beschikking staan om de in het onderhavige wetsvoorstel bedoelde buitenlandse bezittingen te achterhalen.

Er staan Nederland verschillende instrumenten ter beschikking om inlichtingen uit het buitenland te verkrijgen. Op het gebied van de administratieve bijstand betreft het in de eerste plaats de regelingen die zijn opgenomen in de door Nederland gesloten bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Uitgangspunt voor Nederland bij de onderhandelingen over verdragen is een regeling inzake het uitwisselen tussen bevoegde autoriteiten van gegevens die noodzakelijk zijn voor de toepassing van het verdrag alsmede voor de uitvoering van de nationale wetgeving.

Daarnaast biedt de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG (PbEG 1977, L336) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de mogelijkheid in het kader van de administratieve bijstand inlichtingen uit te wisselen. Daaronder vallen eveneens de inlichtingen die nodig zijn voor de uitvoering van de nationale wetgeving van de lidstaten.

In de nabije toekomst zal de werkingssfeer van deze richtlijn wellicht worden verruimd. In de ECOFIN is in samenhang met de liberalisatie van de kapitaalmarkt een aanpassing van de richtlijn in bespreking, hierop neerkomend dat het verstrekken van inlichtingen niet meer zal mogen worden geweigerd indien de administratieve praktijk zich daartegen zou verzetten.

Het lid van de R.P.F.-fractie vraagt of het terecht is dat in de memorie van toelichting de nadruk is gelegd op de preventieve betekenis van het onderhavige wetsvoorstel. Tegen die achtergrond wijst dit lid op de kranteberichten over de jacht op verzwegen huizen in onder andere Spanje door de fiscus en de sociale diensten en vraagt of het hier voornamelijk gaat om bij faillissement nagelaten schulden die de fiscus alsnog wil innen en of het voorliggende wetsvoorstel voor dergelijke acties meer ruimte geeft.

Het resultaat dat met dit wetsvoorstel wordt beoogd, het binnen de Nederlandse heffings sfeer terugbrengen van «zwarte» inkomsten en vermogens, zal naar ik stellig verwacht, in sterke mate kunnen worden bewerkstelligd langs de weg van de internationale inlichtingenuitwisseling. Een langere navorderingstermijn zal bij voorbeeld betekenen dat gegevens over vermogensbestanddelen welke van andere belastingautoriteiten worden verkregen, minder snel als onbruikbaar voor de belastingheffing in Nederland zullen moeten worden gekwalificeerd. Aangezien het wetsvoorstel onder omstandigheden derhalve gedurende een langere periode het gebruik van de hier bedoelde gegevens toelaat, biedt het in dit opzicht dan ook ruimere mogelijkheden dan thans het geval is, terwijl de omstandigheid dat het bekend is dat deze mogelijkheden bestaan kan voorkomen dat van «buitenlandse» inkomens of vermogens geen aangifte zal worden gedaan. In die zin heeft dit wetsvoorstel dan ook preventieve betekenis.

2. De voorgestelde regeling

2.1. De navorderingstermijn

Naar het voorlopig oordeel van de leden van de C.D.A.-fractie ligt het voor de hand de termijn voor het opleggen van een administratieve boete

bij navordering af te stemmen op de termijn van twaalf jaren gedurende welke onder meer het misdrijf van belastingontduiking strafrechtelijk kan worden vervolgd, maar moet worden vermeden dat aan belasting het begrip «straf» wordt verbonden. Ik deel deze mening. De gedachte aan te sluiten bij de algemene verjaringstermijn van 20 jaren volgens het Nieuwe BW, spreekt mij evenwel niet aan. Die termijn is bedoeld voor privaatrechtelijke aangelegenheden; op die algemene termijn bestaan voorts vele uitzonderingen. In het publiekrecht wordt zelfstandig in passende verjaringstermijnen voorzien hetgeen in het algemeen resulteert in verjaringstermijnen die aanmerkelijk korter zijn dan 20 jaren. Hoewel belastingmisdad minder snel zal lonen naarmate de fiscus in staat is verzwegen belasting gedurende een langere periode na te vorderen, ligt het naar mijn mening in de rede de bestrijding van strafbare feiten te zoeken in passende strafmaatregelen. Deze maatregelen moeten uiteraard worden afgestemd op hetgeen in het commune strafrecht geldt.

Een verdere verlenging van de navorderingstermijn dan nodig is om in de administratieve sfeer verzwegen belasting te achterhalen houdt een naar mijn mening te fors te achten inbreuk op het rechtszekerheidsbeginsel in.

Bovendien is er sprake van een vooralsnog niet uitvoerbare optie. Automatisering en informatievastleggingstechnieken als microverfilming kunnen weliswaar in beginsel ook de belastingdienst in de toekomst de mogelijkheid geven van een gedetailleerde gegevensopslag over een lange periode, zelfs over een periode van bij voorbeeld 20 jaren. Dit zou evenwel aanzienlijke kosten met zich brengen. De kosten van het archiveren gedurende 20 jaren van alle relevante inkomens- en belastinggegevens van ongeveer 5 miljoen belastingplichtigen per jaar alleen al in de inkomstenbelastingssfeer – op voorhand is immers niet te zeggen wie het zou kunnen betreffen –, zullen naar de huidige verwachting de baten verre te boven gaan. Gelet hierop verdient een dergelijke optie dan ook geen aanbeveling.

De gedachte van de leden van de C.D.A.-fractie om maar een vast tarief te heffen in gevallen waarin voldoende gegevens ontbreken, spreekt mij op zich aan als een eenvoudige en doelmatige methode om een leemte, ontstaan ten gevolge van het niet-bewaren van alle van belang zijnde gegevens, weg te nemen. Ik betwijfel evenwel of deze methode een oplossing biedt. Ook in dat geval zal de fiscus, om tot navordering over te gaan, moeten bewijzen dat de bestanddelen van de belastbare grondslag, die men op het spoor is gekomen, daadwerkelijk niet in de destijds gedane aangifte of ambtshalve opgelegde aanslag waren begrepen. Dit vereist een vrij gedetailleerd inzicht in de destijds aan de aanslagregeling ten grondslag gelegen hebbende gegevens.

De leden van de fractie van de P.v.d.A. stemmen er vanwege de rechtspositie van de belastingplichtige mee in voor een in de tijd beperkte navorderingstermijn te kiezen. Erkennend dat een volledig rationale onderbouwing van enige termijn niet mogelijk is, stellen zij enige vragen in dit verband. De door deze leden gevraagde aanvulling van de gegevens betreffende navorderingstermijnen in EG-landen en de VS is opgenomen in de bijlage bij deze memorie.

Met betrekking tot de termijnen die spelen bij de internationale inlichtingenuitwisseling, waarnaar deze leden informeren, kan ik het volgende antwoord geven. In de huidige praktijk van de internationale inlichtingenuitwisseling bestaat het onderlinge verkeer in hoofdzaak uit de spontane uitwisseling en de uitwisseling op verzoek voor individuele gevallen. Voor de uitwisseling op verzoek geldt dat veelal onderzoek nodig is om een vraag van een ander land te kunnen beantwoorden. Daarmee zal een aantal maanden gemoeid zijn. Daarnaast zijn er administratieve proce-

dures en vergt ook toetsing aan de regels van rechtsbescherming tijd. Voorts is met een aantal landen overleg gaande om te komen tot een structurering van de automatische inlichtingenuitwisseling.

Deze leden stellen vervolgens de geldende alsmede de in aanhangige wetsvoorstellen opgenomen bezwaarverplichtingen aan de orde en vragen in hoeverre die wellicht ingevolge het onderhavige wetsvoorstel aanvulling zouden behoeven. Zoals deze leden terecht opmerken bedraagt de huidige in artikel 54 AWR voorgeschreven bewaartermijn 10 jaren. Deze sluit aan bij de in artikel 6 van het Wetboek van Koophandel en de in artikel 14 van Boek 2 BW geregelde bewaartermijn en blijft het uitgangspunt in het wetsvoorstel tot aanpassing van de administratieve verplichtingen in de AWR (kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 2). Evenzeer blijft als uitgangspunt gelden dat op particulieren geen administratie- of bewaarplicht behoef te rusten.

In de thans voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn zie ik geen aanleiding de bewaartermijn te verlengen. Dat zou betekenen dat voor de belastingheffing een andere bewaartermijn zou gelden dan die welke voor het civiele en het handelsrecht in acht moet worden genomen. Dat scheidt onduidelijkheid. In dit verband moet worden bedacht dat zowel de fiscus als de justitiabelen als regel akten en andere stukken die van blijvend belang zijn langer dan 10 jaren zullen bewaren.

De leden van de V.V.D.-fractie onderschrijven de wenselijkheid de navorderingstermijn aan een maximum te binden. Voorts delen zij de overtuiging dat voor de gekozen termijn van 12 jaren goede gronden bestaan. Zij tonen zich echter bezorgd over de bewijspositie van de belastingplichtigen, met name indien er geen opzet of grove schuld in het spel is, voor de periode tussen de wettelijke bewaartermijn van 10 jaren en de voorgestelde navorderingstermijn van 12 jaren. Ik meen dat de door deze leden gevreesde verslechtering van de bewijspositie zich niet zal voordoen en wel omdat de bewijslast voor verzwegen inkomsten en vermogen primair op de fiscus rust en het voor een belastingplichtige niet al te moeilijk zal zijn eventuele vergissingen van de fiscus aan te tonen.

De suggestie de thans voorgestelde navorderingstermijn opnieuw te bezien indien in Europees verband zodanige afspraken zouden kunnen worden gemaakt, dat het gebrek aan controlemogelijkheden van de fiscus ten aanzien van de buiten het eigen territorium gelegen feiten en omstandigheden geheel of nagenoeg geheel zou worden gecompenseerd door daartoe strekkende bijstand van de belastingadministraties van de andere EG-landen, spreekt mij wel aan. Bedacht moet echter worden dat belastingontduiking, zoals bekend, niet ophoudt bij de grenzen van de EG. Indien te gelegener tijd zou blijken dat de EG-afspraken in veel gevallen niet tot een beëindiging maar slechts tot een verplaatsing van «zwarte» vermogens- en inkomensbestanddelen naar niet-EG-landen zouden leiden, blijft de rechtsgrond ongewijzigd bestaan. Hoewel ik goede hoop heb in EG-verband tot verdergaande vormen van wederzijdse bijstand te kunnen komen, is dat een proces van lange adem. Derhalve lijkt opname van een horizonbepaling mij niet gewenst.

De leden van de fractie van D66 wijzen terecht op het verband tussen de verlenging van de navorderingstermijn en de problemen van de Nederlandse fiscus met het achterhalen van inkomens- en vermogensbestanddelen van Nederlandse belastingplichtigen in het buitenland. Zij zien de mogelijkheid dat Nederlandse belastingplichtigen forse voordelen behalen door gelden in bij voorbeeld Luxemburg uit te zetten; voordelen die opwegen tegen het nadeel ten minste 12 jaren te moeten wachten alvorens het geld kan worden teruggehaald naar Nederland. Inderdaad kan men in dergelijke gevallen de vraag stellen in hoeverre willens en

wetens de wet overtredende belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op rechtsbescherming. Zoals ik in een ander verband reeds tot uitdrukking heb doen komen, ben ik van oordeel dat een malafide contribuabele minder aanspraak kan maken op rechtsbescherming dan een bonafide belastingplichtige. Dit is dan ook de reden om aan de kwade trouw van een belastingplichtige het vervallen van het beroep op een ontbrekend nieuw feit te verbinden. Daaraan behoort in mijn visie niet tevens het gevolg te worden verbonden van verlenging van de termijn van navordering. Die verlenging geldt voor de navordering van belasting van inkomens- en vermogensbestanddelen in het buitenland, zulks ter compensatie van het ontbreken van controlebevoegdheden van de fiscus in het buitenland.

Het stemt mij tot voldoening dat het lid van de R.P.F.-fractie kan instemmen met een tot 12 jaren beperkte navorderingstermijn en de diverse daarvoor gehanteerde argumenten onderschrijft.

2.2. Reikwijdte van de verruimde navorderingstermijn

De leden van de C.D.A.-fractie hebben er op zich geen bezwaar tegen dat de regering de termijnverlenging niet alleen op bezittingen en de inkomsten daaruit betreft, maar ook op andere inkomsten en winstbestanddelen. Zij behoeven daarbij niet bevreesd te zijn, zo kan ik vermelden naar aanleiding van hun opmerking, dat het regime een onnodige uitbreiding zal krijgen doordat inspecteurs in de gelegenheid zouden zijn om «normale» geschilpunten na verloop van vele jaren nog aan de orde te stellen. Zij noemen het voorbeeld van het al dan niet toerekenen van een bepaald winstbestanddeel aan het resultaat van een buitenlandse vaste inrichting. Zodanige toerekeningsvraagstukken zullen in beginsel bij de regeling van de aanslagen over de jaren waarin een vaste inrichting bestaat, tot een standpuntbepaling van de inspecteur moeten leiden. Als regel zal het de inspecteur niet vrij staan later op die beoordeling terug te komen omdat niet voldaan zal zijn aan het vereiste van het nieuwe feit dat navordering dient te rechtvaardigen.

De leden van de V.V.D.-fractie tonen zich voorshands niet overtuigd van de wenselijkheid van verruiming van de reikwijdte van het wetsvoorstel ten opzichte van het in de motie-Reitsma/De Grave neergelegde voorstel. Ik kan deze leden verzekeren mij ervan bewust te zijn dat de indieners van de motie met reden tot hun dictum zijn gekomen. Tevens besef ik dat de renterenseignering door Nederlandse banken en de mogelijkheid van het ontgaan van de gevolgen daarvan door overbrenging van vermogen naar het buitenland de aanleiding voor de motie vormden. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven leidt een nadere beschouwing van het in de motie neergelegde voorstel ertoe dit voorstel uit te breiden tot alle gevallen die gezien vanuit de rechtsgrond van de termijnverlenging gelijk zijn. Ik merk nog op dat de termijnverlenging alleen in het kader van de navordering wordt voorgesteld, dus voor belastingen die op aanslag worden geheven en niet voor belastingen die door voldoening of afdracht op aangifte worden geheven zoals de omzetbelasting, de loonbelasting en de dividendbelasting.

Deze leden oordelen voor gevallen waarin de belastingplichtigen bonafide zijn, een navorderingstermijn van 12 jaren te lang, zelfs al zou geen boete worden opgelegd. Zij halen de in het Nader Rapport vermelde opvatting aan dat de in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen en opgekomen inkomensbestanddelen niet in alle gevallen door opzet of grove schuld van de belastingplichtige buiten de belastingheffing zijn gebleven. De daarop gebaseerde gevolgtrekking dat het wetsvoorstel ipso facto wel van het steeds aanwezig zijn van opzet of grove schuld zou uitgaan, is mijns inziens niet in overeenstemming met

de op het voorstel gegeven toelichting. Wel is het zo dat bij het bepalen van een in de tijd beperkte termijn van navordering de strafrechtelijke vervolgingstermijn van belastingontduiking tot voorbeeld heeft gestrekt. Hoewel opzet of grove schuld niet steeds aanwezig zullen zijn, zal het naar het mij voorkomt wel het meest voorkomende geval zijn en is dit als zodanig een praktisch uitgangspunt voor de voorgestelde regeling.

Hiervoor in deze memorie heb ik gewezen op het in een ander wetsvoorstel vervatte voorstel aan degenen die niet te goeder trouw zijn een beroep op het zogenaamde nieuwe feit te ontzeggen. Ook is van belang dat de fiscus aan degene die volledig te goeder trouw is, in die zin dat hem geen enkel verwijt kan worden gemaakt dat te weinig belasting is geheven, bij navordering geen boete zal (kunnen) opleggen. Op de termijn gedurende welke de belasting als zodanig moet kunnen worden geheven (de «enkelvoudige» belasting), behoort het al dan niet aanwezig zijn van goede trouw naar mijn oordeel, zoals hiervoor uiteengezet, geen invloed te hebben.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

Enkele gegevens over navordering in andere landen

Hierna is naar aanleiding van een vraag van de leden van de P.v.d.A.-fractie het overzicht opgenomen in bijlage I van de memorie van toelichting, uitgebreid met regelingen in de overige EG-lidstaten en de VS. Tevens is de reeds in de memorie van toelichting opgenomen informatie over Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk en de Bondsrepubliek Duitsland geactualiseerd.

Bondsrepubliek

1. Normale termijn is 4 jaren.
2. Verlenging tot 5 jaren in geval van grove schuld.
3. Verlenging tot 10 jaren in geval van opzet (ontduiking).

Denemarken

Algemene verjaringstermijn van 5 jaren.

Frankrijk

1. Termijn van 3 (was 4) jaren na het jaar waarin de inkomsten zijn verkregen.
2. Indien sprake is van frauduleuze handelingen die aanleiding geven tot een strafklacht wordt de onder 1 vermelde termijn met twee jaren verlengd tot 5 jaren.
3. Naast de hiervoor genoemde algemene termijnen bestaat een bijzondere termijn variërend van 1 tot 2 jaar, bij voorbeeld indien bij een strafprocedure pas blijkt dat te weinig inkomsten zijn aangegeven.

Griekenland

Algemene verjaringstermijn van 15 jaren.

Ierland

1. Algemene termijn van 6 jaren.
2. Indien een onjuiste aangifte is gedaan, zonder dat er reeds sprake behoeft te zijn van nalatigheid of fraude, is de periode van navordering onbeperkt.

Italië

1. Normale termijn van 5 jaren.
2. Indien een aangifte ontbreekt of een onjuiste aangifte is gedaan wordt de termijn verlengd tot 6 jaren.

Luxemburg

1. Normale termijn van 5 jaren.
2. In geval van een onjuiste aangifte, zonder dat daarbij sprake behoeft te zijn van fraude, wordt de termijn verlengd tot 10 jaren.

Spanje

Normale termijn van 5 jaren.

Portugal

Normale termijn van 5 jaren.

Verenigd Koninkrijk

1. Normale termijn van 6 jaren.
2. Verlengde termijn bij opzet tot 20 jaren, uitsluitend na verkregen machtiging van de leiding van de belastingdienst. Voor de jaren tot en met het belastingjaar 1983/1984 is de termijn nog onbeperkt.

Verenigde Staten

1. Normale termijn van 3 jaren.
2. Indien de belastingplichtige minder dan 80% van zijn inkomen heeft aangegeven wordt de termijn verlengd tot 6 jaren.
3. Indien geen aangifte is gedaan, is de navorderingstermijn onbeperkt.
4. In geval van een onjuiste aangifte of van fraude is de navorderings-
termijn onbeperkt.