

Vergaderjaar 1992–1993

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

Nr. 12

### TWEDE NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 14 juni 1993

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1. In het **opschrift** vervalt «van het stelsel van administratieve boeten en».

2. De **considerans** wordt vervangen door:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is dat de eis van het zogenoemde nieuwe feit bij navordering niet kan worden gesteld in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven, alsmede dat de termijn voor navordering wordt herzien bij de samenloop van middeling en achterwaartse verliesverrekening;

3. De **artikelen 1 tot en met IV** worden vervangen door:

### ARTIKEL I

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A.1. In **artikel 10**, eerste lid, vervalt de zinsnede «, gelijktijdig met de betaling bij de ontvanger,».

A.2. Het tweede lid wordt vervangen door:

2. Heeft de aangifte betrekking op een tijdvak, dan wordt zij gedaan binnen een door de inspecteur gestelde termijn van ten minste een maand na het einde van het tijdvak. Heeft de aangifte niet betrekking op een tijdvak, dan wordt zij gedaan binnen een door de inspecteur gestelde termijn van ten minste een maand.

B.1. Aan **Artikel 16**, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot door een komma, toegevoegd: behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven.

B.2. Het vijfde lid wordt vervangen door:

5. Indien een bedrag als verlies van een jaar door middel van verrekening in aanmerking is genomen in een voorafgaand jaar, en in verband daarmee een in de belastingwet voorziene vermindering of teruggaaf ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend, blijft de bevoegdheid tot navorderen bestaan zolang navordering mogelijk is over het jaar waaruit het als verlies verrekenende bedrag afkomstig is.

## **ARTIKEL II**

In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt aan **artikel 52**, vijfde lid, tweede volzin, onder vervanging van de punt aan het slot door een komma, toegevoegd: behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat het verlies te hoog is vastgesteld.

## **ARTIKEL III**

Artikel 16, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen blijft buiten toepassing voor gevallen waarin, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan de inwerkingtreding van deze wet, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag is vervallen.

## **ARTIKEL IV**

Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst.

## **TOELICHTING**

### **Inleiding**

Zoals ik in mijn brief van 29 maart 1993 (Kamerstukken II, 1992–1993, 21 058/21 369, nr. 11) heb aangekondigd, strekt deze tweede nota van wijziging ertoe alle bepalingen inzake de herziening van het fiscale boetestelsel te laten vervallen en over te brengen naar een afzonderlijk wetsvoorstel. Hierdoor blijft in dit wetsvoorstel – naast het loslaten van de gelijktijdigheid van aangifte en betaling van belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden geheven – in feite slechts de herziening van de bevoegdheid tot navordering gehandhaafd.

Voorts wordt in de redactie van het bepaalde inzake navordering een verbetering aangebracht. Daarnaast wordt voorgesteld de navorderings-termijn uit te breiden voor gevallen waarin verliezen zijn teruggewenteld naar een jaar dat deel uitmaakt van een middelingstijdvak. Uit praktische overwegingen is er voor gekozen het gehele wetsvoorstel opnieuw te nummeren. In het onderstaande zullen de voorgestelde wijzigingen nader worden toegelicht.

### **Gelijktijdigheid van aangifte en betaling**

De in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging (in het oorspronkelijke wetsvoorstel: artikel I, onderdeel C) is afkomstig uit het wetsvoorstel tot aanscherping van strafrechtelijke sancties en enkele andere wijzigingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen alsmede indeling van geldboeten in geldboetecategorieën in deze wetten en enige andere wetten inzake belastingen (19 489). Deze bepaling is destijds bij de overheveling van de boetebepalingen naar het onderhavige wetsvoorstel meegenomen. Voor de duidelijkheid wordt hierna de desbetreffende toelichting op deze bepaling in de memorie van toelichting op het oorspronkelijke wetsvoorstel (Kamerstukken II, 1985–1986, 19 489, nr. 3, blz. 6 en blz. 15) opnieuw weergegeven.

«Voordat de Hoge Raad bij ... arrest van 22 februari 1984, BNB

1984/233, anders besliste, is van de opvatting uitgegaan dat de aangifteplicht en de betalingsplicht te zamen als één verplichting dienden te worden aangemerkt.

Deze opvatting is ontleend aan de tekst van de artikelen 10 en 19 van de wet zoals deze thans luiden, waarin ter zake van belastingen die over een tijdvak op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen is bepaald dat de aangifte gelijktijdig met de betaling moet worden gedaan en dat de betaling overeenkomstig de aangifte binnen een maand na afloop van het tijdvak moet geschieden. De Hoge Raad heeft echter op grond van het stelsel van de AWR, zoals dit onder meer in de artikelen 10 en 19 van die wet tot uitdrukking is gebracht, beslist dat de verplichting tot het doen van aangifte en de verplichting tot betaling weliswaar nauw met elkaar samenhangen, doch dat het niettemin afzonderlijke verplichtingen zijn.

Hiervan uitgaande ligt het voor de hand voor beide verplichtingen – zoals ook is gebeurd bij de aanslagbelastingen – zowel voor de termijn waarbinnen de aangifte moet worden gedaan als voor de termijn waarbinnen de betaling moet geschieden, een afzonderlijke bepaling op te nemen. Het komt de duidelijkheid immers ten goede indien de termijn voor het doen van aangifte niet meer behoeft te worden afgeleid uit het eerste lid van artikel 19 van de AWR, maar dat deze termijn is opgenomen in de bepaling die ook de aangifteverplichting zelf bevat, derhalve in artikel 10 van de AWR.

Een andere reden om de gelijktijdigheid van aangifte en betaling los te laten is gelegen in het feit dat de gelijktijdigheid van aangifte en betaling bij de inspecteur en de ontvanger, waarvan de wetgever bij de totstandkoming van de AWR is uitgegaan, niet meer overeenstemt met de realiteit. Door de toename van het girale verkeer komt het nog zelden voor dat aangifte en betaling op hetzelfde moment de inspecteur en de ontvanger bereiken.» (blz. 6)

Uitwerking van het een en ander betekent dat in het eerste lid van artikel 10 de eis is vervallen dat de aangifte bij aangiftebelastingen gelijktijdig met de betaling moet plaatsvinden.

«Met de koppeling tussen aangifte én betaling bij aangiftebelastingen hing samen dat in artikel 10, tweede lid, van de AWR een aparte regeling moest worden opgenomen voor het geval in het geheel geen belasting was verschuldigd. Deze regeling voor zogenaamde nihil- of negatieve aangiften kan vervallen omdat het doen van aangifte een zelfstandige verplichting vormt die moet worden nagekomen als een aangiftebiljet is uitgereikt of ter post bezorgd. Een aangifte bij een tijdvakbelasting en een aangifte bij een tijdstipbelasting zullen derhalve moeten worden gedaan binnen één maand na afloop van het tijdvak of binnen één maand na het tijdstip, waarop de belastingschuld of een recht op teruggaaf is ontstaan.

Bij de tijdstipbelastingen kan de periode van één maand voor het doen van aangifte te kort zijn, aangezien de belastingschuldige soms eerst om uitreiking van een aangiftebiljet moet verzoeken. Daarom is bij tijdstipbelastingen de mogelijkheid blijven bestaan dat de inspecteur bij uitreiking van het biljet een termijn kan stellen.

In het tweede lid van artikel 10 van de AWR is een termijn voor het doen van aangifte opgenomen, die overigens gelijk is aan de betaaltermijn van artikel 19 van de AWR. Hiermede wordt tot uitdrukking gebracht dat het doen van aangifte een zelfstandige verplichting is.» (blz. 15)

### **Een redactionele verbetering in de navorderingsbevoegdheid**

Het voorstel met betrekking tot de navordering strekt ertoe dat de inspecteur wanneer geen sprake is van een nieuw feit kan navorderen,

indien de belastingplichtige niet te goeder trouw is. Dit is in het wetsvoorstel tot uitdrukking gebracht met de zinsnede «wist of behoorde te weten dat te weinig belasting wordt geheven». Bij nader inzien meen ik dat de thans voorgestelde zinsnede «wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven» taalkundig de bedoeling van de bepaling beter weergeeft.

Voor alle duidelijkheid wijs ik nog op het volgende. Ingevolge de slotzin van het eerste lid van artikel 16, zoals die zal gaan luiden nadat dit wetsvoorstel kracht van wet heeft verkregen, zijn voor de beantwoording van de vraag of al dan niet een navorderingsaanslag kan worden opgelegd, voortaan twee tijdstippen van belang. Voor de vraag of een feit de inspecteur bekend had kunnen zijn is van belang het tijdstip, waarop hij de aanslag of de beschikking inhoudelijk heeft vastgesteld, en hij redelijkerwijs niet meer in staat is de administratieve verwerking daarvan, uitmondend in de verzending van het aanslagbiljet of het afschrift van de beschikking, tegen te houden. Bij de beantwoording van de vraag of de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven, gaat het om het tijdstip, waarop de belastingplichtige het aanslagbiljet, of het afschrift van de beschikking, ontvangt. De wetenschap van de belastingplichtige dat te weinig belasting is geheven kan immers pas ontstaan – of geacht worden te zijn ontstaan – na het kennisnemen van de aanslag of het afschrift van de beschikking.

### **Uitbreiding van de navorderingstermijn bij achterwaartse verliesverrekening naar een jaar uit een middelingstijdvak**

De huidige tekst van artikel 16, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) houdt in dat in de situatie waarin een bedrag ten onrechte of tot een onjuist beloop als verlies in aanmerking is genomen in een voorafgaand jaar, de termijn waarbinnen kan worden nagevorderd begint te lopen na afloop van het jaar waaruit het verlies afkomstig is. Deze regeling is in 1984 ingevoerd bij gelegenheid van de verruiming van de termijn voor achterwaartse verliesverrekening tot drie jaar. Daarbij speelde mede een rol dat verrekening voortaan naar het oudste, in plaats van naar het dichtstbijzijnde jaar zou kunnen plaatsvinden. Zonder regeling zou de navorderingstermijn feitelijk worden ingekort tot – in extreme gevallen – twee jaar.

Een overeenkomstige regeling van de navorderingstermijn wordt nu voorgesteld voor gevallen waarin door achterwaartse verliesverrekening een zogeheten middelingsteruggaaf, achteraf gezien, tot een te hoog bedrag blijkt te zijn verleend.

Indien wegens wisselende belastbare inkomens voor de inkomstenbelasting op de voet van artikel 66a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 middeling heeft plaatsgevonden en dientengevolge een middelingsteruggaaf is verleend, is herrekening nodig indien blijkt dat in een na het middelingstijdvak gelegen jaar een verlies ontstaat dat ingevolge de regels voor verliesverrekening teruggewenteld moet worden naar een in een middelingstijdvak gelegen jaar. Door deze verliesverrekening wordt de belasting over het jaar waarnaar terugwenteling plaatsvindt, lager of soms zelfs nihil. Dit heeft in voorkomend geval tot gevolg dat het bedrag van de middelingsteruggaaf eveneens lager of nihil wordt. Het terugnemen van het teveel aan middelingsteruggaaf dient te geschieden door middel van navordering. De bevoegdheid daartoe is neergelegd in artikel 16, eerste lid, eerste volzin. Blijkens het derde lid begint de navorderingstermijn te lopen op het tijdstip dat de belastingschuld is ontstaan. Een redelijke toepassing van dat lid brengt mede dat in het genoemde geval van achterwaartse verliesverrekening naar een middelingstijdvak, als tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan wordt aangemerkt het

einde van het middelingstijdvak, dat wil zeggen het laatste jaar van het middelingstijdvak.

Met name in gevallen waarin het verliesjaar het derde jaar na afloop van het middelingstijdvak is, ontstaan in de praktijk nogal eens situaties waarin de navorderingstermijn verstreken blijkt te zijn.

Derhalve wordt voorgesteld de redactie van artikel 16, vijfde lid, van de AWR te wijzigen, zodat ook de hiervoor genoemde gevallen voortaan onder de werkingssfeer van het vijfde lid vallen. Daarmede wordt bereikt dat de termijn voor navordering pas aanvangt in het jaar waaruit het als verlies verrekende bedrag afkomstig is.

### **Overgangsrecht**

In het bij deze nota van wijziging nieuw geformuleerde artikel III is een bepaling van overgangsrecht neergelegd. De bedoeling is daardoor te voorkomen dat degenen die hebben mogen aannemen dat te hunnen aanzien de bevoegdheid tot navordering vervallen was, geconfronteerd zouden worden met een verlengde navorderingstermijn.

Deze bepaling mist betekenis voor die gevallen die reeds nu al worden bestreken door het huidige artikel 16, vijfde lid, van de AWR, maar is wel van belang voor de gevallen die door de wijziging van het genoemde artikellid voortaan ook daaronder zullen vallen.

De overgangsbepaling heeft derhalve tot gevolg dat wanneer in een bepaald geval achterwaartse verliesverrekening plaatsvindt naar een jaar dat deel uitmaakt van een middelingstijdvak, en op het tijdstip direct voorafgaande aan de inwerkingtreding van deze wet de navorderingstermijn over het middelingstijdvak is verlopen, de bevoegdheid niet door de nieuwe redactie van artikel 16, vijfde lid, herleeft. Immers, naar huidig recht eindigt de navorderingstermijn in de regel vijf jaar na het einde van het middelingstijdvak, terwijl volgens de nieuwe redactie van artikel 16, vijfde lid, AWR die termijn pas eindigt vijf jaar na het jaar waaruit het achterwaarts verrekende verlies afkomstig is.

### **Budgettaire aspecten**

Aangezien het onderhavige wetsvoorstel wordt ontdaan van de voorstellen op het gebied van de administratieve boeten, hebben de budgettaire effecten van dit wetsvoorstel in afgeslankte vorm uitsluitend nog betrekking op de herziening van de navorderingsbevoegdheid.

### **Nieuwe raming afgeslankt wetsvoorstel 21 058**

De raming van de budgettaire aspecten van het afgeslankte wetsvoorstel is gebaseerd op de veronderstelling dat het wetsvoorstel met ingang van 1 januari 1994 in werking kan treden. Naar huidig inzicht is daarvan structureel een positief effect op de belastingontvangsten te verwachten van f 10 mln. per jaar. Op kasbasis zal dit niveau naar verwachting in 1996 worden bereikt. Wat de niet-belastingmiddelen betreft, wordt een verhoging van de boeteopbrengsten verwacht van f 5 mln. per jaar. Naar verwachting is hierbij het verschil tussen opbrengst op transactiebasis en opbrengst op kasbasis te verwaarlozen.

**Overzicht van de nieuwe raming van de budgettaire aspecten van het afgeslankte wetsvoorstel 21 058 (op kasbasis in miljoenen)**

	1994	1995	1996	1997 e.v.
Belasting	5	5	10	10
Boeten	5	5	5	5
Totaal	10	10	15	15

**Vervallen oorspronkelijke raming wetsvoorstel 21 058**

Vorenstaande raming komt in de plaats van de budgettaire effecten waarmee in de meerjarenraming rekening was gehouden.

**Vervallen raming oorspronkelijk wetsvoorstel 21 058.**

	1994	1995	1996	1997 e.v.
- belastingontvangsten	0	-35	-65	-65
- boeten	-30	-60	-60	-60
Totaal	-30	-95	-125	-125

**Budgettaire gevolgen van het nieuwe wetsvoorstel tot herziening van de fiscale administratieve boeten c.a.**

De structurele meeropbrengsten aan belasting ten gevolge van een verbeterd aangiftegedrag, welke in de oorspronkelijke opzet aan de herziening van het boetestelsel in wetsvoorstel 21 058 waren verbonden, moeten voortaan worden toegeschreven aan het nieuwe voorstel. De raming inzake de structurele opbrengst van de niet-belastingmiddelen, de boeten, wijkt af van die van het oorspronkelijke wetsvoorstel vanwege een aantal wijzigingen ten opzichte van de oorspronkelijke voorstellen. Naar schatting bedraagt dit negatieve budgettaire effect per saldo f 10 mln. structureel, welk effect naar verwachting in 1996 wordt bereikt. Daarnaast brengt het nieuwe wetsvoorstel in verband met de waarborgen bij het opleggen van administratieve boeten extra uitvoeringslasten met zich mee. Deze belopen naar verwachting f 16,5 mln. per jaar structureel en f 2 mln. incidenteel in 1995.

Uitgaande van de veronderstelling dat het nieuwe boetestelsel met ingang van 1995 toepassing zal vinden ziet de raming er als volgt uit.

**Overzicht van de raming van de budgettaire gevolgen van het nieuwe wetsvoorstel inzake administratieve boeten c.a.**

	1994	1995	1996	1997
- belastingontvangsten	0	0	+30	+55
- boeten	0	+20	+45	+45
- personeel (Bel. dienst)	0	-8,8	-8,8	-8,8
- materieel (Bel. dienst)	0	-9,2	-7,2	-7,2
- kosten rechtshulp (Just.)	0	-0,5	-0,5	-0,5
Totaal	0	+1,5	+58,5	+83,5

**Gevolgen voor de meerjarenramingen**

Afgezien van de budgettaire gevolgen van de latere dan voorziene inwerkingtreding leiden de wijzigingen in het nieuwe wetsvoorstel, zoals hiervoor toegelicht, in vergelijking met het oorspronkelijke wetsvoorstel

21 058, tot een minderopbrengst van f 26,5 mln. per jaar structureel (f 16,5 mln. uitvoeringskosten en f 10 mln. lagere boeteopbrengsten) en f 2 mln. incidenteel in 1995.

De latere dan voorziene inwerkingtreding van de herzieningen van het stelsel van administratieve boeten en van de navorderingsbevoegdheid leidt tot negatieve budgettaire gevolgen voor de meerjarenramingen over 1994, 1995, en 1996 van respectievelijk f 25 mln. (boeten), f 55 mln. (f 25 mln. boeten en f 30 mln. belastingen), en f 25 mln. (belastingen).

**Overzicht gezamenlijke budgettaire gevolgen voor de meerjarenramingen (op kasbasis in miljoenen)**

	1994	1995	1996	1997 e.v.
<b>I. Vervallen raming</b>				
oorspronkelijk wetsvoorstel				
21 058:				
- belastingontvangsten	0	-35	-65	-65
- boeten	-30	-60	-60	-60
<b>Subtotaal I</b>	<b>-30</b>	<b>-95</b>	<b>-125</b>	<b>-125</b>
<b>II. Nieuwe raming afgeslankt</b>				
wetsvoorstel 21 058:				
- belastingontvangsten	+5	+5	+10	+10
- boeten	+5	+5	+5	+5
<b>Subtotaal II</b>	<b>+10</b>	<b>+10</b>	<b>+15</b>	<b>+15</b>
<b>III. Het nieuwe wetsvoorstel:</b>				
- belastingontvangsten	0	0	+30	+55
- boeten	0	+20	+45	+45
- personeel (Bel. dienst)	0	-8,8	-8,8	-8,8
- materieel (Bel. dienst)	0	-9,2	-7,2	-7,2
- kosten rechtshulp (Just.)	0	-0,5	-0,5	-0,5
<b>Subtotaal III</b>	<b>0</b>	<b>+1,5</b>	<b>+58,5</b>	<b>+83,5</b>
<b>Totaal I tot en met III</b>	<b>-20</b>	<b>-83,5</b>	<b>-51,5</b>	<b>-26,5</b>

Dit totale budgettaire effect zal worden meegenomen bij de begrotingsvoorbereiding 1994 (dekkingsplan).

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