

Vergaderjaar 1993–1994

**21 058**

## **Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de herziening van de bevoegdheid tot navorderen**

**Nr. 15**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG**

Ontvangen 19 oktober 1993

Het verheugt ons dat de verschillende fracties die hebben bijgedragen aan het eindverslag kunnen instemmen met het voorstel het onderhavige wetsvoorstel te ontdoen van de bepalingen inzake administratieve boeten, en het nieuwe boetestelsel op te nemen in een apart wetsvoorstel.

De leden van de CDA-fractie – hoewel akkoord met de voorgestelde wijziging van artikel 10 AWR – vragen of het wel juist is dat de belastingplichtige die geen omzet heeft aan te geven en ook geen teruggaaf van omzetbelasting heeft te vorderen, toch aangifte moet doen.

Indien deze wijziging de indruk mocht wekken dat een nieuwe verplichting voor de belastingplichtige in het leven wordt geroepen, is deze indruk onjuist. De wijziging van artikel 10 brengt geen wijziging in het bestaande regime waarin degene die vermoedelijk belastingplichtig is een aangiftebiljet krijgt uitgereikt dat moet worden ingevuld en ingeleverd, onverschillig of uiteindelijk belasting moet worden betaald. Dat geldt zowel voor de belastingen die worden geheven bij wege van aanslag, als voor de belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte.

De leden van de CDA-fractie en van de PvdA-fractie vragen hoe de voorgestelde regeling waarbij het zogenaamde «nieuw-feitvereiste» niet geldt wanneer de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven, zich verhoudt tot de jurisprudentie (met name het arrest van de Hoge Raad van 26 mei 1993, nr. 28 341, V-N 1993, blz. 1858) en de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

In de memorie van toelichting is op blz. 12 aangegeven dat de formulering van de voorgestelde wijziging van artikel 16, eerste lid, AWR is gebaseerd op de tendens die is af te leiden uit de jurisprudentie dat geen gerechtvaardigd vertrouwen kan worden ontleend aan de aanslag indien het voor de belastingplichtige bij kennisneming van de aanslag aanstonds duidelijk moet zijn dat sprake is van een schrijf- of tikfout of daarmee gelijk te stellen vergissing. Ook in de recente jurisprudentie is bepalend of de bewuste fout voor de belastingplichtige kenbaar was.

Wat de verhouding van het voorstel tot de Algemene wet bestuurs-

recht (Awb) en meer in het bijzonder de verhouding tot het zorgvuldigheidsbeginsel betreft zij het volgende opgemerkt. In de Awb zijn enkele van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel –, zoals deze zijn ontwikkeld in de rechtspraak, neergelegd. Uit de memorie van toelichting op het wetsvoorstel voor de Awb blijkt, dat met deze neerlegging niet is beoogd een andere inhoud aan deze beginselen te geven. Het betreft slechts codificatie. Aangezien de Hoge Raad in een aantal arresten heeft vastgesteld dat in het kader van de navordering consequenties van bij de aanslagregeling gemaakte fouten uitputtend in artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zien geregeld en daarnaast voor toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel geen plaats is», ligt, zo menen wij, een verandering van de jurisprudentie niet zonder meer voor de hand (HR 19 februari 1992, BNB 19921/150, alsmede HR 26 mei 1993, nr. 28 341, V-N 1993, blz. 1858).

De leden van de PvdA-fractie vragen wat de relatie is tussen het voorstel en het advies van de Hoge Raad, in het bijzonder de verhouding tussen het door de Hoge Raad gehanteerde begrip «te kwader trouw» en het in dit wetsvoorstel gehanteerde begrip «wist of behoorde te weten». In de memorie van toelichting is op blz. 12 uitvoerig op de beide formuleringen ingegaan. In aansluiting op hetgeen daarnaast in de memorie van antwoord op blz. 17 is aangegeven zij het volgende opgemerkt. De voorgestelde formulering vloeit voort uit een afweging tussen het feit dat enerzijds de materiële belastingschuld uit de wet voortvloeit en anderzijds het beginsel van rechtszekerheid. Het eerste element zou tot gevolg hebben dat navordering zonder beperkingen mogelijk moet zijn. Daar tegenover staat dat de belastingplichtige in het algemeen mag vertrouwen op de juistheid van de aanslag. De voorgestelde bepaling behelst een synthese tussen die twee elementen. De belastingplichtige mag in beginsel op de juistheid van de aanslag vertrouwen, maar dat vertrouwen dient wel gerechtvaardigd te zijn.

Wanneer de belastingplichtige bij het kennisnemen van de aanslag weet of – gezien de omstandigheden – behoort te weten dat de aanslag onjuist is, kan hij geen gerechtvaardigd vertrouwen ontlenen aan de aanslag. De toevoeging «of behoorde te weten» geeft aan dat het hier gaat om een normatief begrip, met andere woorden, het gaat er om wat in de omstandigheden van het geval redelijkerwijs van de belastingplichtige mag worden verwacht.

De leden van de CDA-fractie en van de PvdA-fractie hebben vragen bij het voorstel om het toetsingsmoment met betrekking tot het criterium of de belastingplichtige te goeder trouw is, te bepalen op het moment van het ontvangen van de aanslag. Hierover zij het volgende opgemerkt. Bij het ontvangen van de aanslag zijn er twee mogelijkheden. De eerste is dat de belastingplichtige een onjuiste aangifte ingediend heeft en de onjuistheid van de aanslag kent of behoort te kennen, wat hem echter pas kan blijken als hij na de ontvangst van de aanslag constateert dat onjuistheden in de aangifte, al dan niet als gevolg van een ambtelijk verzuim, niet gecorrigeerd zijn. De tweede mogelijkheid is dat er ten voordele van de belastingplichtige een zodanig verschil is tussen de juiste aangifte en de aanslag dat duidelijk is dat door de inspecteur een vergissing is begaan. Dit zal uiteraard de belastingplichtige niet verwachten en hij kan het pas na de ontvangst van de aanslag constateren. In beide gevallen gaat het derhalve om het tijdstip waarop hij de aanslag heeft ontvangen. Dit sluit aan bij de meest recente jurisprudentie, waarbij het ook gaat om de vraag of de belastingplichtige bij het kennisnemen van de aanslag had moeten zien dat een fout is gemaakt (HR 26 mei 1993, V-N 1993, 1858).

In antwoord op de vraag van de leden van de D66-fractie wanneer het wetsvoorstel inzake herziening van het stelsel van administratieve boeten aan de Tweede Kamer zal worden aangeboden, kan ik mede delen dat de

Raad van State inmiddels advies heeft uitgebracht. Thans wordt het nader rapport voorbereid. Het wetsvoorstel zal naar verwachting binnenkort aan de Tweede Kamer worden aangeboden.

Voorts vragen deze leden hoe de voorgestelde regel inzake de termijn van navordering wordt toegepast ingeval na middeling achterwaartse verliescompensatie plaatsvindt. Na de achterwaartse verliescompensatie zal in de regel blijken dat de middelingsteruggaaf te hoog is geweest. Dit kan technisch alleen worden geredresseerd door een navorderingsaanslag. Volgens het voorstel vangt in deze gevallen de termijn van 5 jaar voor navordering aan bij het einde van het jaar waarin het verlies is geleden in plaats van bij het einde van het jongste jaar uit het middelingstijdvak.

Aangezien in de beschreven situatie de achterwaartse verliescompensatie plaatsvindt nadat reeds middeling is toegepast, is voldaan aan het criterium van het nieuwe feit; de achterwaartse verliescompensatie is het nieuwe feit. Het element of de belastingplichtige te goeder of te kwader trouw is, is in dezen derhalve niet van belang.

De leden van de VVD-fractie hebben enige opmerkingen bij het voorgestelde overgangsrecht dat verband houdt met het tijdstip waarop de navorderingstermijn begint te lopen ingeval na middeling nog achterwaartse verliescompensatie plaatsvindt. Thans wordt voorgesteld, in plaats van de navorderingstermijn te laten lopen vanaf het einde van het middelingstijdvak, deze te laten lopen vanaf het einde van het jaar waarin het verlies is ontstaan.

In de gevallen waarin volgens het oude recht de navorderingstermijn over het middelingstijdvak reeds is verlopen op het tijdstip van de inwerkingtreding van de wet, geldt de nieuwe, ruimere, navorderingstermijn niet. In die gevallen mag de belastingplichtige ervan uitgaan dat niet kan worden nagevorderd en dat de wetgever daarop ook niet later terugkomt. In de gevallen waarin de navorderingstermijn nog niet is verlopen, mag de belastingplichtige niet verwachten dat «alles bij het oude blijft». Voor die situatie kan de wetgeving wat betreft de navordering nog wijzigingen ondergaan. Een soortgelijke bepaling van overgangsrecht is ook opgenomen in de wet tot verlenging van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte termijn van navordering voor vermogens- en inkomensbestanddelen in het buitenland (Wet van 22 mei 1991, Stb. 264).

Het aspect van een aanpassing van de programmatuur om automatisch uitstel van betaling voor boetes die nog niet onherroepelijk vaststaan mogelijk te maken, waar de leden van de commissie naar vragen, zal aan de orde komen in het bij brief van 29 maart 1993 (Tweede Kamer, Vergaderjaar 1992-1993, 21 058, 21 369, nr. 11) aangekondigde nieuwe wetsvoorstel inzake de herziening van het stelsel van administratieve boeten.

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