

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

## Directie Directe Belastingen

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

## Ons kenmerk

2017-0000009651

Datum 17 januari 2017  
Betreft aanpak van belastingontduiking

In mijn brief van 20 september 2016 over het fiscaal vestigingsklimaat<sup>1</sup> heb ik aangegeven een aantal maatregelen aan te kondigen tegen internationale belastingontduiking. Deze belofte doe ik met deze brief gestand. Over de aanpak van legale, zij het ongewenste belastingontwijking, bent u onder meer geïnformeerd in mijn brief over het fiscaal vestigingsklimaat van 20 september 2016.

## 1. Aanleiding

De berichtgeving rondom de Panama Papers heeft voor een groot publiek zichtbaar gemaakt hoe internationaal opgezette structuren kunnen worden ingezet om vermogens en financiële stromen buiten het oog van de autoriteiten te houden. Dit heeft tot veel maatschappelijke verontwaardiging geleid. De Panama Papers staan echter niet op zichzelf. De Belastingdienst loopt er al langer tegen aan dat internationale fiscale constructies worden gebruikt om belasting te ontduiken. Het beeld dat naar boven komt, is dat internationaal opgezette (fiscale) constructies vele verschijningsvormen kennen en verschillende doelen kunnen dienen. Naast belastingontduiking worden dergelijke constructies bijvoorbeeld gebruikt voor belastingontwijking, witwassen en andere criminele activiteiten. Hierbij worden in offshorejurisdicties soms ook kapitaalvennootschappen met aandelen aan toonder gebruikt. Bij het opzetten van deze internationale constructies spelen intermediairs onmiskenbaar een rol.

Het kabinet vindt dat belastingfraude moet worden aangepakt. Verhullende internationale constructies met het oogmerk belasting te ontduiken zijn ontoelaatbaar. Het kabinet zet mede hierom al geruime tijd sterk in op de aanpak van belastingontduiking. Het besef bestaat dat de bestrijding van internationale constructies om internationale samenwerking vraagt. De constructies strekken zich immers vaak uit over meerdere landen, waarbij kapitaal snel kan worden verplaatst. In internationaal verband zijn in dit kader veel ontwikkelingen gaande, zoals de automatische inlichtingenuitwisseling op grond van de Common Reporting Standard (CRS) en initiatieven om de toegang tot informatie over de uiteindelijk

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 130.

belanghebbenden achter verhullende constructies te vergroten. Transparantie is hierbij een sleutelbegrip. De maatregelen die in internationaal verband zijn en worden genomen, worden hierna toegelicht in paragraaf 2.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
2017-0000009651

Naast maatregelen die voortvloeien uit een internationale aanpak zijn ook nationale maatregelen nodig. Een aantal daarvan wordt in paragraaf 3 toegelicht. De voorstellen verstevigen de positie van de Belastingdienst in de aanpak van belastingontduiking (fraude) in brede zin. Deze aanpak richt zich op respectievelijk het verkrijgen van meer transparantie (hetgeen bijdraagt aan detectie), het scherper zijn bij inkeer en het wegnemen van formele belemmeringen bij bestrijding van constructies. Constructies verhinderen met regelmaat ook de invordering van belastingschulden. In deze brief worden daarom ook voorstellen op het terrein van de invordering gedaan. Invordering is immers het sluitstuk van de belastingheffing.

Wat betreft mogelijke vertragingstactieken waartoe de informatiebeschikking in procedures om informatie te verkrijgen kan leiden, verwijs ik naar mijn brief van 30 november 2016 waarbij ik het evaluatierapport inzake de wet, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Stb. 2011, 265), aan uw Kamer heb aangeboden.

## **2. Maatregelen in internationaal verband**

### **2.1 Toenemende transparantie**

Transparantie is van grote betekenis voor het aanpakken van belastingontduiking. Toegang tot informatie, uitwisseling van informatie en toezicht op de wijze waarop landen internationale afspraken hierover nakomen, dragen er in belangrijke mate aan bij dat in het buitenland ondergebracht vermogen niet langer buiten het zicht van de (fiscale) autoriteiten blijft en dat uiteindelijk belanghebbenden zich niet achter een verhullende constructie kunnen verbergen. Op internationaal vlak zijn en worden hierover afspraken gemaakt die op korte en iets langere termijn toegepast zullen gaan worden en effect moeten gaan sorteren.

#### *Automatische inlichtingenuitwisseling – Common Reporting Standard*

Een belangrijk instrument in de aanpak van belastingontduiking en agressieve belastingplanning is inlichtingenuitwisseling in het algemeen, en automatische inlichtingenuitwisseling in het bijzonder. Het afgelopen decennium is op het terrein van internationale samenwerking om de transparantie te vergroten veel bereikt, zowel binnen de Europese Unie (EU) als mondiaal. De mondiale omarming van de automatische uitwisseling van financiële rekeninggegevens op grond van de CRS is een belangrijke stap in het bestrijden van belastingontduiking. Meer dan honderd landen, waaronder de belangrijkste internationale financiële centra, hebben zich inmiddels bereid verklaard om volgens één internationale standaard inlichtingen uit te gaan wisselen over rekeningen die worden gehouden bij financiële instellingen door buitenlandse rekeninghouders. De uit te wisselen gegevens zijn onder andere banksaldi, rentegegevens en het totale brutobedrag aan dividenden die zijn gegenereerd met activa op een rekening. Rekeningen waarover informatie

wordt uitgewisseld, zijn rekeningen die worden gehouden door personen of entiteiten uit een ander land dat meedoet met de CRS. Als de rekening wordt gehouden op naam van een (passieve) entiteit, zoals een trust of een stichting, moet een financiële instelling nagaan wie de uiteindelijk belanghebbenden achter deze trust of stichting zijn. Als een uiteindelijk belanghebbende in een land woont dat meedoet met de CRS, moeten gegevens over die persoon en de rekening aan dat land worden gerapporteerd. Deze verplichte doorkijk naar de uiteindelijk belanghebbenden van een entiteit die een financiële rekening aanhoudt, is een belangrijk element in het aanpakken van belastingontduiking.

De CRS is in 2014 tot stand gekomen en is ook opgenomen in een EU-richtlijn die per 1 januari 2016 geïmplementeerd moest zijn. In Nederland is dit gebeurd met de Wet uitvoering Common Reporting Standard. Alle landen van de Europese Unie (EU) zijn gehouden tot automatische uitwisseling van financiële rekeninggegevens. Nederland hoort bij de kopgroep van ruim vijftig landen die al vanaf 2017 begint met het automatisch uitwisselen van inlichtingen volgens de CRS. In 2018 zal de uitwisseling met alle deelnemende landen gaan plaatsvinden.

#### *Informatie over uiteindelijk belanghebbenden*

Het begrip 'uiteindelijk belanghebbende' - in het Engels afgekort als UBO (*ultimate beneficial owner*) - is relevant voor belastingheffing en het voorkomen van het gebruik van het financieel stelsel voor witwassen en financieren van terrorisme. De definitie van UBO is al langere tijd geleden vastgesteld door de Financial Action Task Force (FATF) en ook vastgelegd in de derde anti-witwasrichtlijn.<sup>2</sup> Toereikende, accurate en actuele informatie over uiteindelijk belanghebbenden van vennootschappen en andere juridische entiteiten alsmede van trusts en juridische constructies vergelijkbaar met trusts, is cruciaal bij de bestrijding van belastingontduiking. Onwelwillende belastingplichtigen proberen door middel van internationaal complexe structuren van contracten, vennootschappen en juridische samenwerkingsverbanden rookgordijnen op te trekken voor onder meer de Belastingdienst. De onthullingen in het kader van de Panama Papers hebben dit onderwerp hoog op de internationale politieke agenda gezet. Op verschillende manieren wordt actie ondernomen ter verbetering van de toegang tot informatie omtrent UBO's.

In de vierde anti-witwasrichtlijn<sup>3</sup> is afgesproken dat alle EU-lidstaten een centraal UBO-register zullen instellen. Over de contouren van het Nederlandse UBO-register bent u geïnformeerd bij brief van 10 februari 2016.<sup>4</sup> Thans wordt gewerkt aan de voorbereidingen van een concept-wetsvoorstel ter zake en de benodigde aanpassing van de ICT-voorzieningen bij de Kamer van Koophandel.

Tijdens de informele Ecofin van 22 en 23 april 2016 hebben onder Nederlands voorzitterschap, alle EU-lidstaten een initiatief van het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland, Italië en Spanje omarmd om op systematische wijze UBO-

<sup>2</sup> Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 oktober 2005 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.

<sup>3</sup> Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2015/16, 31 447, nr.10.

informatie te gaan uitwisselen. De ministers van de G20 hebben in april 2016 het Global Forum on Transparency and exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) en de FATF opgeroepen om met voorstellen op dit gebied te komen. Inmiddels hebben ruim vijftig landen, waaronder Nederland, aangegeven dit initiatief in principe te steunen.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
2017-0000009651

Recent is een EU-richtlijn<sup>5</sup> aanvaard die ziet op de beschikbaarheid en uitwisseling van informatie over uiteindelijk belanghebbenden tussen belastingdiensten van lidstaten. Deze richtlijn verplicht lidstaten tot het treffen van maatregelen om belastingdiensten toegang te verlenen tot bepaalde in de vierde anti-witwasrichtlijn genoemde informatie, waaronder ook de informatie in het UBO-register dat nu in ontwikkeling is. Genoemde richtlijn schrijft ook voor dat de Belastingdienst toegang moet hebben tot informatie die door meldingsplichtige instellingen wordt verzameld in het kader van het cliëntenonderzoek.

Op 5 juli 2016 heeft de EC tevens een aanpassingsvoorstel gepresenteerd bij de eerder genoemde vierde anti-witwasrichtlijn. De EC stelt onder meer verdergaande openbaarheid van het UBO-register voor, het koppelen van de UBO-registers die door de verschillende lidstaten worden opgericht en het introduceren van de verplichting voor lidstaten om te voorzien in een centraal register met gegevens van bankrekeninghouders. U bent hierover geïnformeerd bij BNC-fiche van 9 september 2016.<sup>6</sup>

Deze ontwikkelingen versterken de informatiepositie van de Belastingdienst. De grotere transparantie draagt bij aan betere detectie van verhuld vermogen.

*Toezicht: Het Global Forum on Transparency and exchange of Information for Tax Purposes*

Afspraken en toezeggingen zijn echter niet genoeg. Toezicht is nodig. Het Global Forum is het belangrijkste internationale orgaan dat door middel van het uitvoeren van peer reviews toezicht houdt op de naleving van internationaal overeengekomen standaarden van transparantie en uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden. Het Global Forum telt op het moment 137 leden. Nederland is een actieve participant van het Global Forum en streeft ernaar dat alle landen op gelijke voet deelnemen en beoordeeld worden naar de standaarden die het Global Forum stelt. Nederland is voorloper op het gebied van het delen van informatie met andere landen. Via deze weg worden andere landen ook aangezet om steeds meer en betere informatie te delen met Nederland.

Onlangs hebben het Global Forum en de FATF besloten nauwer te gaan samenwerken op het gebied van transparantie over UBO's, om elkaar waar mogelijk te helpen en van elkaar te leren.

Sinds 2009 voert het Global Forum peer reviews uit voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek. Kern is dat beoordeeld wordt of in een land betrouwbare informatie, die voorzienbaar relevant is voor de belastingheffing van een andere (verzoekende) jurisdictie, voor belastingdoeleinden aanwezig is en tijdig

<sup>5</sup> Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2016/17, 22 112, nr. 2199.

beschikbaar gemaakt kan worden. Voor de tweede ronde van peer reviews is de standaard waaraan wordt getoetst verder aangescherpt. Deze aanscherping geldt met name met betrekking tot de beschikbaarheid van informatie over uiteindelijk belanghebbenden en de kwaliteit van de uitgewisselde informatie.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
2017-0000009651

Bij het in 2011 uitgevoerde peer review kreeg Nederland de één na hoogste beoordeling 'largely compliant'.<sup>7</sup> Eind 2017 staat de volgende peer review van Nederland gepland. Uit de vorige peer review staan nog enkele aanbevelingen open, zoals de hervorming van beleid met betrekking tot toonderaandelen en het aanpassen van het wettelijke fiscale verschoningsrecht. Maatregelen op deze gebieden worden ook in deze brief besproken.

## 2.2 Zwarte lijsten

In de Ecofin Raad van 8 november 2016 zijn raadsconclusies aangenomen over een lijst van non-coöperatieve jurisdicties op het gebied van belastingen. De lidstaten hebben, ondersteund door de EC, op basis van economische en risicocriteria een longlist van risicojurisdicties opgesteld. De risicocriteria zien in grote lijnen op de mate van fiscale transparantie, schadelijke belastingconcurrentie en de participatie van deze jurisdicties in het internationale proces om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan.

Begin 2017 zal de EC namens de lidstaten een dialoog met de genoemde risicojurisdicties starten om extra informatie te verkrijgen en, waar nodig, om hen te bewegen tot aanpassing van hun belastingssystemen. Afhankelijk van de uitkomst beoordelen de lidstaten op advies van de EC of een jurisdictie eind 2017 op de lijst komt. Verder zal in 2017 gesproken worden over defensieve maatregelen. Dergelijke maatregelen kunnen worden genomen op belastinggebied maar hoeven zich daar niet toe te beperken. Eind 2017 zal dit proces afgerond zijn.

De G20 heeft daarnaast in april de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgeroepen om te komen met objectieve criteria om jurisdicties te identificeren die niet voldoen aan de internationale normen op het gebied van fiscale transparantie. De verwachting is dat dit in juli 2017 een lijst oplevert met landen die als 'niet coöperatief' kwalificeren op het gebied van fiscale transparantie.

Het kabinet steunt het opstellen van een gemeenschappelijke lijst, omdat hiermee een belangrijk signaal gegeven wordt aan derde landen buiten de EU dat een wereldwijde minimumstandaard op het gebied van belastingen en transparantie moet worden toegepast. Hierbij is het belangrijk dat er aansluiting zal zijn tussen de OESO- en de EU-lijst.

## 2.3 Mandatory Disclosure

Onder meer uit de publicatie van de Panama Papers is gebleken dat soms (financiële) tussenpersonen en adviseurs, variërend van belastingadviseurs en trustkantoren tot notarissen, advocaten, financiële instellingen etc., een

---

<sup>7</sup> OECD (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, OECD Publishing.

belangrijke rol kunnen spelen in het opzetten van kunstmatige of verborgen offshorestructuren met belastingontduiking als doel.

Directie Directe Belastingen

De EC onderzoekt op welke manier het toezicht kan worden verbeterd en verder kan worden gewaarborgd dat doeltreffende negatieve prikkels worden ingevoerd voor degenen die regelingen betreffende agressieve fiscale planning bevorderen en mogelijk maken. Dit initiatief loopt samen met een aanbeveling van de OESO over verplichte openbaarmaking van belastingstructuren die gebruikt worden door financiële tussenpersonen en adviseurs.<sup>8</sup> De EC is vorig jaar een openbare consultatie gestart over dit onderwerp.<sup>9</sup> Verder zal de EU zich in nauwe samenwerking met de OESO en andere internationale partners inzetten voor een wereldwijde aanpak van dit onderwerp.

Ons kenmerk  
2017-0000009651

Verplichte openbaarmaking van belastingstructuren door financiële tussenpersonen en adviseurs kan het beste internationaal uitgevoerd worden om zo een gelijk speelveld te behouden. Ik wacht daarom de voorstellen van de EC af.

Uit het vorenstaande blijkt dat er internationaal veel gebeurt. Deze ontwikkelingen moeten hun beslag en uitwerking nog krijgen. De verwachting is dat al deze initiatieven gaan bijdragen aan het ontdekken van situaties waarin geen of verkeerde informatie is verstrekt. Ik volg de internationale ontwikkelingen op dit gebied met belangstelling. Het heeft mijn sterke voorkeur om waar mogelijk aan te sluiten bij deze internationale initiatieven.

### 3. Nationale maatregelen

Naast de internationale aanpak zie ik noodzaak tot het treffen van nationale maatregelen in de aanpak van belastingontduiking. Naar aanleiding van de berichtgeving over de Panama Papers heb ik al besloten de op te leggen boete over niet aangegeven box 3-inkomen bij inkeer per 1 juli 2016 te verhogen van 60% naar 120% van de na te vorderen belasting. Echter, een verdere aanscherping is op zijn plaats. Deze aanscherping, en ook overige nationale maatregelen die ik nu voorstel en die een breed terrein bestrijken, bespreek ik hierna.

#### 3.1 Afschaffen van de inkeerregeling

De inkeerregeling is een belangrijke impuls voor zwartsparenders geweest om hun in eerdere jaren verzwegen vermogen alsnog bij de Belastingdienst aan te geven.

Zoals uit de 18e halfjaarsrapportage van de Belastingdienst blijkt, heeft de inkeerregeling sinds 2002 tot 1 juli 2016 al ongeveer € 1,9 miljard opgeleverd. Door toenemende transparantie, onder meer als gevolg van internationale gegevensuitwisseling, hebben belastingdiensten meer informatie tot hun beschikking en zijn zij beter in staat tot handhaving. De kans dat belastingplichtigen met verzwegen vermogen tegen de lamp lopen wordt daardoor almaar groter. Bij deze ontwikkeling past een strengere aanpak. Recentelijk is, als gezegd, al een stap gezet door de boeten voor inkeerders die pas na twee jaar na

<sup>8</sup> BEPS Action Point 12 "Mandatory disclosure".

<sup>9</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_en).

het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog een juiste aangifte doen of informatie verschaffen, te verhogen naar 120% van de verschuldigde belasting (40% van het wettelijke maximum van 300%). Het kabinet stelt nu een nog strengere aanpak voor, namelijk afschaffing van de inkeerregeling.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
2017-0000009651

Nu wordt aan de belastingplichtige die binnen twee jaar na het indienen van een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog een juiste aangifte doet, geen vergrijpboete opgelegd. Met de afschaffing van de inkeerregeling komt aan deze situatie een einde. Afschaffing van de inkeerregeling betekent dat op belastingplichtigen die binnen twee jaar na het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, alsnog juiste aangifte doen of informatie verstrekken, het reguliere boeteregime van toepassing is. Dit houdt in dat indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven, een vergrijpboete kan worden opgelegd. Deze vergrijpboete zal in dat geval, net als voor degenen die pas na twee jaar alsnog een juiste aangifte doen of informatie verschaffen, vooralsnog maximaal 120% van de verschuldigde belasting bedragen. Daarnaast kan de Belastingdienst een zaak in voorkomende gevallen natuurlijk ook overdragen aan het Openbaar Ministerie voor strafrechtelijke vervolging.

Het alsnog verstrekken van juiste en volledige inlichtingen door een belastingplichtige blijft wel gelden als een strafverminderende omstandigheid. Bij een redelijk boetebeleid hoort boetematiging voor belastingplichtigen die zich melden ten opzichte van degenen die dat niet doen. Ik ben voornemens een voorstel dat strekt tot het vervallen van de inkeerregeling nog dit jaar ter consultatie aan te bieden. De voorgenomen datum van inwerkingtreding van het vervallen van de inkeerregeling zal vervolgens tijdig worden gecommuniceerd.

### **3.2. Aanpakken van aandelen aan toonder**

Het achterhalen van uiteindelijk belanghebbenden wordt vergemakkelijkt door het stellen van nadere regels aan de houders van aandelen aan toonder. Nederlandse naamloze vennootschappen (hierna: NV's) kunnen aandelen aan toonder uitgeven. Aandelen aan toonder van niet-beursgenoteerde NV's zijn niet op naam geregistreerd en zijn vrij verhandelbaar bij onderhandse akte. Het anoniem blijven van aandeelhouders kan leiden tot misbruik, belastingontduiking en witwassen. Het is daarom onwenselijk dat aandeelhouders in Nederland hun identiteit geheim kunnen houden door middel van toonderaandelen in NV's. Veel van de ons omringende landen hebben in de afgelopen jaren al aandelen aan toonder afgeschafte of anderszins geregeld dat de identiteit van de aandeelhouder kan worden achterhaald. Hoewel bij toezichthouders geen aanwijzingen bestaan dat hiervan in Nederland op grote schaal misbruik wordt gemaakt, bestaat het risico dat dit in de toekomst kan gebeuren.

Na een wijziging van de Wet giraal effectenverkeer zijn vanaf 1 januari 2011 alle beursgenoteerde aandelen aan toonder die in bewaring zijn gegeven belichaamd in een 'verzamelbewijs'. Door middel van dit verzamelbewijs kan de identiteit van de houder van deze toonderaandelen worden vastgesteld. De wetwijziging verplichtte echter niet tot inbewaargeving. Zonder nadere maatregelen is de identiteit van de houder van een toonderaandeel dat niet in bewaring is gegeven dus niet eenvoudig te achterhalen.

Het resultaat waarop het kabinet zich richt, is dat toonderaandelen die nu nog in tastbare vorm thuis kunnen worden bewaard, straks alleen nog in girale vorm kunnen bestaan. Dit resultaat kan worden bereikt door in de eerste plaats inbewaargeving verplicht te stellen. Deze inbewaargeving vindt plaats door middel van intermediairs of een centraal instituut. Als de toonderaandelen in bewaring zijn gegeven, dan vallen zij vervolgens vanzelf onder het nu al bestaande systeem dat geldt voor beursgenoteerde toonderaandelen. In de tweede plaats dient de levering van aandelen aan toonder in het Burgerlijk Wetboek te worden gewijzigd zodat uitsluitend giraal kan worden geleverd. In de derde plaats dient te worden bepaald dat de rechten van houders van toonderaandelen worden opgeschort zolang inbewaargeving en registratie niet hebben plaatsgevonden. Het kabinet is voornemens om begin 2017 een concept langs deze lijnen via internet te consulteren en heeft de ambitie om vervolgens in de tweede helft van 2017 een wetsvoorstel aan uw Kamer aan te bieden.

### 3.3 Aanpassen verschoningsrecht

Notarissen, advocaten, bekleders van een geestelijk ambt, artsen en apothekers komt op basis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) een wettelijk fiscaal verschoningsrecht toe.<sup>10</sup> Aan het verschoningsrecht ligt het algemene rechtsbeginsel ten grondslag dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijk belang dat de waarheid aan het licht komt moet wijken voor het maatschappelijk belang dat een ieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.

Bovengenoemde functionarissen hebben op basis van het in de AWR neergelegde wettelijke fiscale verschoningsrecht het recht te weigeren om te voldoen aan de informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, voor zover zij daarvan uit hoofde van hun werkzaamheid als zodanig kennis hebben genomen. Dit houdt concreet in dat zij, anders dan andere administratieplichtigen, hun administratie (voor zover het die werkzaamheden betreft) niet in het kader van een derdenonderzoek door de Belastingdienst beschikbaar hoeven te stellen en ook geen gegevens en inlichtingen over derden hoeven te verstrekken. Indien de Belastingdienst deze gegevens en inlichtingen over derden niet ontvangt van de notaris of advocaat wordt in bepaalde gevallen niet toegekomen aan een juiste en volledige belastingheffing, wanneer deze inlichtingen niet van de belastingplichtige verkregen worden. De reikwijdte van de wettelijke bepaling over het fiscale verschoningsrecht is op dit moment naar mijn mening dan ook zeer breed en in ieder geval voor advocaten en notarissen te ongericht. Naar mijn mening moet bijvoorbeeld worden voorkomen dat bepaalde fiscaal relevante feiten, zakelijke handelingen en transacties aan het oog van de Belastingdienst worden onttrokken door daarvoor een geheimhouder te gebruiken. Verder vind ik, net als op dit moment geldt ter zake van het notariaat, dat de Belastingdienst meer inzicht moet kunnen hebben in de financiële transacties die door advocaten voor een cliënt worden verricht via een (bijzondere) rekening.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

<sup>11</sup> Artikel 25, achtste en negende lid, van de Wet op het notarisambt.



Ook in internationaal verband is gesteld dat het Nederlandse fiscale verschoningsrecht te breed is.<sup>12</sup> De huidige reikwijdte van de wettelijke omschrijving van het fiscale verschoningsrecht verhoudt zich slecht tot de internationale standaard bij de uitwisseling van inlichtingen op verzoek, waaraan Nederland zich door middel van internationale afspraken heeft verbonden. In dat kader moet de Belastingdienst namelijk juist in staat zijn om bij veel partijen de relevante fiscale informatie op te vragen en over te dragen aan de verzoekende partij. Bij het eerdergenoemde peer review dat het Global Forum in 2011 over Nederland heeft uitgevoerd, is geconstateerd dat de reikwijdte van het Nederlandse fiscale verschoningsrecht in belastingzaken onduidelijk is geformuleerd en zich verder lijkt uit te strekken dan voorzien is in de internationale standaard voor transparantie en de uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden. Nederland heeft daarom de aanbeveling gekregen om het fiscale verschoningsrecht te verduidelijken, in die zin dat de reikwijdte van de wettelijke bepaling wordt ingeperkt. In het rapport wordt – in overeenstemming met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en de toelichting daarbij – de aanbeveling gedaan om in ieder geval ten aanzien van advocaten duidelijk te maken dat het fiscale verschoningsrecht alleen geldt ter zake van vertrouwelijke communicatie die is geproduceerd met het doel van het zoeken en verschaffen van juridisch advies of met het doel van gebruik in bestaande of overwogen juridische procedures.<sup>13</sup> In de tweede helft van 2017 zal Nederland worden herbeoordeeld op dit punt. Over de resultaten daarvan zal ik uw Kamer te zijner tijd informeren.

Ik heb gezien het voorgaande het voornemen om de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht te richten op bepaalde juridische werkzaamheden. Dit moet ertoe leiden dat de Belastingdienst over de informatie, niet zijnde de met een bepaald doel en in een bepaalde fase geproduceerde vertrouwelijke communicatie, kan beschikken om het juiste bedrag aan belasting vast te stellen. Het fiscale verschoningsrecht blijft dan gehandhaafd ter zake van bepaalde juridische werkzaamheden van de advocaat en notaris. Een optie die ik hierbij overweeg, is om (gedeeltelijk) aan te sluiten bij de formulering in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme. Het verschoningsrecht blijft in dat geval gelden voor de werkzaamheden die advocaten en notarissen voor een cliënt verrichten betreffende de bepaling van diens rechtspositie, diens vertegenwoordiging en verdediging in rechte, het geven van advies voor, tijdens en na een rechtsgeding of het geven van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding (vgl. artikel 1, tweede lid, van de Wet ter voorkoming van witwassen en financiering van terrorisme). Over de inhoud en vorm van de aanpassing zal ook de mening van de beroepsorganisaties de Nederlandse Orde van Advocaten en de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie worden ingewonnen.

Ik ben van plan om een voorstel tot aanpassing van het fiscale verschoningsrecht nog dit jaar in consultatie te brengen.

---

<sup>12</sup> OECD (2013), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, OECD Publishing.

<sup>13</sup> "It is recommended that the Netherlands' authorities make it clear that the privilege which can be claimed by lawyers under Article 53(a) of the GSTA only relates to confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings" Ibid, p. 81.

Overigens raakt implementatie van de eerder genoemde EU-richtlijn<sup>14</sup> op basis waarvan belastingautoriteiten toegang krijgen tot informatie die in het kader van antiwitwasregelgeving wordt verzameld, in materiële zin ook de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht voor advocaten en notarissen.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
2017-0000009651

### **3.4 Openbaarmaking van vergrijpboeten aan deelnemers**

Zowel de samenleving als de Belastingdienst moet erop kunnen vertrouwen dat juridische beroepsbeoefenaren handelen conform wet- en regelgeving. Degene die zich voor advies over of bijstand bij de behartiging van zijn fiscale en toeslagaangelegenheden wendt tot een juridische beroepsbeoefenaar moet er van uit kunnen gaan dat hij op correcte wijze wordt geadviseerd. Wanneer aan een adviseur een vergrijpboete is opgelegd vanwege het deelnemen aan een beboetbaar feit is het belangrijk dat het publiek hier kennis van kan nemen. Op dit moment wordt de aan een deelnemer opgelegde onherroepelijk vaststaande vergrijpboete niet openbaar gemaakt. Ik stel voor om dit wel te gaan doen.

De openbaarmaking van vergrijpboeten die zijn opgelegd aan juridische beroepsbeoefenaren heeft onder meer tot doel om zowel de samenleving als de juridische beroepsgroepen duidelijk te maken dat het adviseren over en implementeren van onaanvaardbare fiscale constructies niet wordt geaccepteerd en dient daarmee de generale preventie. De belastingplichtige of belanghebbende wordt door openbaarmaking in staat gesteld zich beter te informeren omtrent de keuze voor een adviseur (bv. een advocaat, notaris of belastingadviseur).

Ik ben mij ervan bewust dat openbaarmaking van opgelegde vergrijpboeten aan (fiscaal) adviseurs een ingrijpende maatregel is. Ik ben echter van mening dat het belang van de maatschappij bij openbaarheid, in de gevallen waarin een adviseur vanwege opzettelijk of grofschuldig handelen een vergrijpboete is opgelegd, zwaarder weegt dan het belang van de beboete adviseur bij geheimhouding. Het spreekt vanzelf dat deze maatregel een preventieve werking zal hebben.

Er zijn ter zake van de voorwaarden voor openbaarmaking verschillende modaliteiten denkbaar. Zo kan worden besloten tot openbaarmaking vanaf een minimaal boetebedrag, zijn er verschillende publicatiemedia denkbaar of zouden voorwaarden kunnen worden gesteld waaronder niet tot openbaarmaking wordt overgegaan. Deze verschillende mogelijkheden zijn de reden om over dit onderwerp nog dit jaar een internetconsultatie te starten.

### **3.5. Constructiebestrijding in de invordering**

In deze paragraaf presenteer ik maatregelen die zien op de fase die volgt op de belastingheffing. Bij het invorderen van de vastgestelde belastingschuld is de ervaring van de Belastingdienst dat belastingplichtigen geregeld misbruik maken van de beperkingen die het invorderingsrecht de Belastingdienst oplegt, waardoor de verschuldigde belasting niet of niet volledig kan worden geïnd. Zo kan de invordering van belastingschulden bijvoorbeeld onmogelijk worden gemaakt door het schenken van vermogen aan derden, waardoor de Belastingdienst zijn vordering op de schenker niet meer kan verhalen. Ook worden formele verplichtingen van de Belastingdienst soms bewust gebruikt om invordering van

---

<sup>14</sup>zie noot 5.

de belastingschuld onmogelijk te maken. Hierbij worden bovendien vaak buitenlandse rechtspersonen en complexe kerstboomconstructies gebruikt zodat het vermogen en de verantwoordelijken aan het zicht van de Belastingdienst worden onttrokken. Ik stel drie maatregelen voor om dergelijk misbruik in de invorderingssfeer aan te pakken. De eerste maatregel geeft de Belastingdienst een extra verhaalsmogelijkheid, de tweede en derde maatregel nemen formele beperkingen weg waar de Belastingdienst bij de bestrijding van misbruik tegenaan loopt. Uitgangspunt is om misbruik door belastingplichtigen aan te pakken. Bij de uitwerking van de maatregelen zal, waar nodig, rekening worden gehouden met gevallen te goeder trouw door bijvoorbeeld een tegenbewijsregeling op te nemen.

#### *Verruimen mogelijkheden tot aansprakelijkheidstelling*

Een vorm van misbruik in de invorderingssfeer is het schenken of uitdelen van vermogen door de belastingschuldige aan derden, zoals familieleden, bestuurders of aandeelhouders. Het vermogen van de belastingschuldige wordt hiermee zodanig verminderd dat de belastingschuld niet meer bij hem geïnd kan worden. Hierbij kan het bijvoorbeeld gaan om een particulier die zijn vermogen schenkt aan zijn (klein)kinderen voordat de Belastingdienst hem een aanslag inkomstenbelasting oplegt. Een ander voorbeeld betreft een buitenlandse rechtspersoon met feitelijke leiding in Nederland. Deze rechtspersoon keert zijn vermogen uit aan een aandeelhouder, in dit geval een afgezonderd particulier vermogen in de vorm van een buitenlandse trust, voordat de Belastingdienst hem een aanslag vennootschapsbelasting oplegt.

Om dergelijke constructies te bestrijden stel ik voor de Belastingdienst meer mogelijkheden te geven om derden, namelijk degenen aan wie het vermogen is geschonken of uitgedeeld, aansprakelijk te stellen. Ik wil hiertoe allereerst een hiaat in de bestaande aansprakelijkheidsregeling voor erfgenamen repareren. Erfgenamen zijn nu alleen aansprakelijk voor (bepaalde) belastingschulden van de erflater tot ten hoogste het bedrag van hun erfdeel. Schenkingen die een belastingschuldige vlak voor overlijden heeft gedaan aan de erfgenaam vallen naar huidig recht niet onder de aansprakelijkheid. Dit wil ik wijzigen. Mijn voorstel is om de aansprakelijkheid van erfgenamen zodanig uit te breiden dat erfgenamen kunnen worden aangesproken tot het bedrag van hun erfdeel vermeerderd met schenkingen die de erflater aan hen heeft gedaan in de periode van 180 dagen tot aan de datum van overlijden van de erflater. Hierbij sluit ik aan bij de erfbelasting, die ook wordt geheven over schenkingen gedaan binnen 180 dagen voor overlijden.

Ik ben mij ervan bewust dat de voorgestelde reparatie van de aansprakelijkheidsbepaling van erfgenamen alleen constructies voorkomt waarbij kort voor overlijden vermogen wordt geschonken. In veel gevallen worden de constructies langer van tevoren uitgedacht en uitgevoerd en biedt deze maatregel geen soelaas. Bovendien zijn er meer mogelijkheden om vermogen weg te sluisen dan via schenkingen. Nationaal biedt de actio pauliana uit het burgerlijk recht de Belastingdienst nu al de mogelijkheid om op te treden tegen dergelijke invorderingsconstructies. Op grond hiervan kunnen (onverplichte) rechtshandelingen van de schuldenaar, waardoor de Belastingdienst is benadeeld, worden vernietigd. In internationale situaties is de actio pauliana echter niet effectief gebleken. Daarom stel ik een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling voor die qua principe aansluit op de actio pauliana, maar eenvoudig uitvoerbaar is in

internationale situaties. Deze aansprakelijkheid zal gelden voor alle begunstigen van een schenking of uitdeling uit het vermogen van de belastingschuldige, waardoor de Belastingdienst benadeeld wordt in zijn verhaalsmogelijkheden. De begunstigde hoeft in elk geval nooit méér te betalen dan hetgeen hij zelf als schenking of uitdeling heeft ontvangen. Een uitzondering kan worden gemaakt voor situaties waarin de begunstigde overtuigend aantoont dat hij niet wist of behoorde te weten dat de Belastingdienst door de begunstiging zou worden benadeeld (tegenbewijsregeling). Ik ga nog bezien in hoeverre deze uitbreiding van aansprakelijkheid verder begrensd moet worden, bijvoorbeeld in de tijd.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
2017-0000009651

#### *Vervallen verplichting tot heropening vereffening*

De Belastingdienst loopt in de praktijk aan tegen situaties waarin vermogen wordt weggesluisd naar een buitenlandse rechtspersoon die, voordat de Belastingdienst een aanslag vennootschapsbelasting op heeft kunnen leggen, geliquideerd wordt. De liquidatie-uitkering komt terecht bij de aandeelhouders en de Belastingdienst blijft met een oninbare belastingvordering achter. Voordat de Belastingdienst derden aansprakelijk kan stellen voor belastingschulden van een geliquideerde rechtspersoon is hij nu verplicht de vereffening van de geliquideerde rechtspersoon te heropenen zodat de liquidatie-uitkering teruggehaald kan worden en de belastingschuld alsnog kan worden voldaan. Bij naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen is heropening van de vereffening echter vaak praktisch of juridisch onmogelijk, waardoor invordering van de belastingschuld onnodig wordt vertraagd of verhinderd. Om dit probleem op te lossen stel ik voor dat de Belastingdienst voortaan een belastingaanslag van een (buitenlandse) rechtspersoon die vermoedelijk geliquideerd en ontbonden is, via een openbare aankondiging bekend kan maken. Voor een aansprakelijkstelling is de openbare aankondiging dan voldoende en is heropening van de vereffening niet langer nodig.

Hiermee vermijd ik dat er onnodige vertraging of verhindering ontstaat bij de invordering door liquidatie van buitenlandse rechtspersonen, met als doel benadeling van de fiscus.

#### *Informatieverplichting aansprakelijken*

Er geldt momenteel een informatieplicht voor personen die bij beschikking door de Belastingdienst aansprakelijk zijn gesteld voor belastingschulden van derden. Deze informatieplicht houdt in dat de aansprakelijkgestelde op verzoek van de Belastingdienst gegevens moet verstrekken die voor de invordering van belang kan zijn. Het gaat daarbij bijvoorbeeld over gegevens die de Belastingdienst nodig heeft om zijn aansprakelijkheid vast te stellen of inkomens- en vermogensgegevens. Als het vermogen van de belastingschuldige weggesluisd wordt via buitenlandse rechtspersonen, verliest de Belastingdienst echter gemakkelijk zicht op het vermogen en op degene bij wie dat vermogen terecht is gekomen. Het lukt de Belastingdienst vaak niet om voldoende informatie te verkrijgen om te bepalen of er derden aansprakelijk gesteld kunnen worden voor de belastingschuld, en zo ja, wie. De bestaande informatieplicht voor aansprakelijkgestelden biedt hiervoor geen oplossing: er kan immers alleen aansprakelijk gesteld worden als er al voldoende informatie beschikbaar is. Daarom stel ik voor de bestaande informatieplicht uit te breiden naar potentieel aansprakelijken: personen die volgens de wet aansprakelijk zijn, maar die nog niet

formeel aansprakelijk zijn gesteld. Het voordeel hiervan is dat de Belastingdienst beter zicht krijgt op de (rechts)personen bij wie (een deel van) het vermogen terecht is gekomen. Vervolgens kan de Belastingdienst de stap zetten deze personen aansprakelijk te stellen. Vanzelfsprekend zal de Belastingdienst in gevallen waarin daartoe een duidelijke aanleiding bestaat op proportionele wijze een beroep doen op deze informatieplicht.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
2017-0000009651

Ik ben voornemens de drie bovengenoemde invorderingsmaatregelen in 2017 in consultatie te brengen.

#### **4. Conclusie**

Deze brief laat zien dat al veel is bereikt en dat er nog veel aan komt. De vruchten van de afspraken over de automatische uitwisseling van inlichtingen moeten nog worden geplukt, maar er is een grote stap gezet in de aanpak van zwartsparen. De toegang tot informatie over uiteindelijk belanghebbenden zal de informatiepositie van belastingdiensten verstevigen en de aanpak van belastingontduiking dienen. Bij deze toenemende transparantie past een verdere aanscherping van het boetebeleid ten aanzien van inkerende zwartsparenders. De brief kondigt verder een aantal vergaande en ingrijpende maatregelen aan die elk een bijdrage leveren aan de aanpak van belastingontduiking. Op het terrein van de invordering moet met name de positie van de Belastingdienst bij het innen van belastingschulden in internationale constructies versterkt worden.

Tegelijkertijd is het kabinet realistisch. Fiscale constructies met het oogmerk belasting te ontduiken zijn met deze maatregelen niet uit de wereld. Vandaar dat het kabinet het net rond belastingadviseurs en belastingplichtigen die betrokken zijn bij ontduikingsconstructies steeds verder wil sluiten. Het kabinet volgt de internationale ontwikkelingen op dit gebied dan ook met belangstelling. Dit geldt ook voor overige, in internationaal verband tot stand gekomen initiatieven die de aanpak van belastingontduiking dienen.

Graag treed ik met uw Kamer in overleg om de in deze brief voorgestelde maatregelen met u te bespreken.

Hoogachtend,

Eric Wiebes