

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Sinds 1 januari 2015 is in artikel 3.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) geregeld in hoeverre premies voor beroeps- of bedrijfstakpensioenregelingen bij het bepalen van de winst in aanmerking kunnen worden genomen. Daarbij is waar mogelijk aangesloten bij de fiscale begrenzings die in hoofdstuk IIB van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) zijn opgenomen voor het werknemerspensioen. In het vijfde lid, onderdeel a, van genoemd artikel 3.18 is in dat kader geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de overeenkomstige toepassing van onder meer artikel 18a, zevende lid, onderdeel a, tweede volzin, Wet LB 1964 (tot 2017: artikel 18a, achtste lid, onderdeel a, tweede volzin, Wet LB 1964). Het was echter de bedoeling om dit niet alleen voor de tweede zin van laatstgenoemd onderdeel a te laten gelden, maar voor het gehele onderdeel. Bij de invoering per 1 januari 2015 van artikel 11c van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (UBIB 2001), dat nadere regels bevat voor de overeenkomstige toepassing van beide zinnen van artikel 18a, zevende lid, onderdeel a, Wet LB 1964, is daar ook van uitgegaan. De verwijzing in artikel 3.18, vijfde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt daarom met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 aangepast.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.18 van de Wet inkomstenbelasting 2018)

Zoals in antwoord op Tweede Kamervragen is aangekondigd, bestaat het voornemen om mogelijk te maken dat zwangerschap of bevalling fiscaal geen gevolgen hoeft te hebben voor de pensioenopbouw van zelfstandige beroepsbeoefenaren in een beroeps- of bedrijfstakpensioenregeling.¹ Hiertoe dient onder meer de delegatiebepaling van artikel 3.18, vijfde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 te worden verruimd. Dat onderdeel bevat een delegatiebepaling om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen voor situaties waarin het pensioengevend inkomen, bedoeld in artikel 3.18, vierde lid, onderdeel d, Wet IB 2001, is verlaagd als gevolg van ziekte of arbeidsongeschiktheid. Voorgesteld wordt deze delegatiebepaling uit te breiden met situaties waarin het pensioengevend inkomen is verlaagd in verband met zwangerschap of bevalling. De wijziging van artikel 11d UBIB 2001 zal worden opgenomen in het zogenoemde eindejaarsbesluit 2018.

Artikel I, onderdelen A, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M en N (artikelen 3.13, 3.22, 3.31, 3.34, 3.36, 3.37, 3.42, 3.42a, 3.52, 3.77, 5.14 en 10.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan en is een aantal beleidsterreinen

¹ Aangangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1505.

verschoven naar een ander departement. In verband daarmee wordt in de betreffende artikelen de aanduiding van de betreffende bewindspersonen aangepast.

Artikel I, onderdeel O (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met ingang van 1 januari 2013 is in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel j, Wet IB 2001 een vrijstelling opgenomen voor pleegvergoedingen die op grond van artikel 5.3 van de Jeugdwet worden genoten. Op grond van de horizonbepaling die is opgenomen in artikel 10b.1 Wet IB 2001 vervalt deze vrijstelling per 1 januari 2019. Met onderhavige wijziging wordt de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum met een jaar opgeschoven naar 1 januari 2020. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. Bij de formulering van de wijzigingsopdracht is rekening gehouden met de eveneens per 1 januari 2019 voorgestelde wijziging van artikel 10b.1, eerste lid, Wet IB 2001 met betrekking tot de artikelen 3.31, 3.42 en 3.42a Wet IB 2001 zoals is opgenomen in het wetsvoorstel Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019.

Artikel II

Artikel II (artikel 44a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel III

Artikel III (artikelen 1, 22, 23, 24 tot en met 30 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersonen in de betreffende artikelen aangepast.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven is een aantal beleidsterreinen verschoven naar een ander departement. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel V

Artikel V (artikelen 3 en 7 van de Registratiewet 1970)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven is een aantal beleidsterreinen verschoven naar een andere bewindspersoon. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel VI

Artikel VI (artikelen 1:24, 1:27 en 11:7 van de Algemene douanewet)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in de betreffende artikelen aangepast.

Artikel VII

Artikel VII (artikel 16a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 77a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Voorgesteld wordt om in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) voor artikel 78 een nieuw artikel 77a in te voegen. Het artikel komt in hoofdstuk IX inzake controle ter zake van de MRB.² In bedoeld artikel 77a, eerste lid, Wet MRB 1994 is expliciet opgenomen dat de inspecteur bevoegd is (oftewel: dat de door de inspecteur gemandateerde ambtenaren van de Belastingdienst (hierna: de Belastingdienst) bevoegd zijn) om op of aan de weg van een motorrijtuig met behulp van een technisch hulpmiddel kentekengegevens te verwerken ten behoeve van het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994. Op of aan de weg houdt in dat een technisch hulpmiddel op een vaste plek boven of langs de weg of op wisselende locaties vanaf of langs de weg kan worden ingezet. Voor de duiding van het begrip weg wordt aangesloten bij artikel 5 Wet MRB 1994, waarbij de voorgestelde bevoegdheid enkel betrekking heeft op een weg in Nederland. De kentekengegevens worden vastgelegd met een technisch hulpmiddel. Door van een technisch hulpmiddel te spreken, wordt een zo toekomstbestendige en technologie-neutrale vormgeving voorgesteld. Deze vormgeving doet echter niets af aan de eisen die (in artikel 77a Wet MRB 1994) aan een technisch hulpmiddel en de inzet daarvan door de Belastingdienst worden gesteld. In de huidige toepassing is een dergelijk technisch hulpmiddel een camera. Het verwerken met behulp van een technisch hulpmiddel houdt concreet in dat de kentekengegevens worden vastgelegd en vervolgens ongefilterd en ogenblikkelijk binnenkomen bij de Belastingdienst (een eigen gegevensstroom). Voorts bepaalt het eerste lid dat de aanwezigheid van een technisch hulpmiddel op een duidelijke wijze kenbaar wordt gemaakt. Hierbij kan worden gedacht aan het (in algemene zin) kenbaar maken door het verschaffen van informatie op de website van de Belastingdienst of door het gebruik van een technisch hulpmiddel waarbij zichtbaar is dat er kentekengegevens worden vastgelegd. De Belastingdienst zal een cameraplan opstellen en publiceren (zie verder ook de toelichting op het cameraplan hieronder en de toelichting in het

² De andere bepalingen in dit hoofdstuk, de artikelen 78 en 79 Wet MRB 1994, regelen de bevoegdheden van ambtenaren van de Belastingdienst en van andere opsporingsambtenaren inzake de MRB, alsmede de verplichting van bestuurders van motorrijtuigen.

algemeen deel van deze memorie). Hiermee wordt voldoende kenbaarheid aan de inzet van een technisch hulpmiddel gegeven.

Voor het verwerken (vastleggen) geldt dat de Belastingdienst gebruik zal maken van de (circa 800) camera's van de politie met ANPR-technologie boven de Nederlandse wegen en op, aan of in flitspalen en vier (nog aan te schaffen) camera's met ANPR-technologie op, aan of in rondrijdende scanauto's. Deze verwerking vindt enkel plaats voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994. Concreet gaat het hierbij om de controle op de toepassing van de zogenoemde schorsing (waarbij de geldigheid van het kentekenbewijs is geschorst en de houder geen MRB hoeft te betalen), de handelaarsregeling en de overgangsregeling voor oldtimers (waarvoor een gunstig tarief geldt). Zo is de belangrijkste voorwaarde voor schorsing, waarbij de houder van het motorrijtuig de geldigheid van het kentekenbewijs heeft geschorst, dat geen gebruik mag worden gemaakt van de weg. Voor de handelaarsregeling geldt dat de motorrijtuigen die behoren tot een fabrieks- of handelsvoorraad, of die bij eenzelfde bedrijf in herstelling zijn, zogenoemde handelaarskentekenplaten moeten hebben als zij op de weg worden gebruikt. Hiervoor geldt een uniform (gunstig) tarief, waarbij niet voor elk motorrijtuig afzonderlijk MRB wordt betaald. Misbruik van die regeling kan onder meer worden geconstateerd bij het gebruik van de weg met een motorrijtuig in strijd met de voorwaarden die zijn verbonden aan de handelaarsregeling. Wanneer gebruik wordt gemaakt van de overgangsregeling voor oldtimers (bepaalde op benzine rijdende motorrijtuigen vanaf 26 jaar en jonger dan 40 jaar) waarbij een gereduceerd tarief van toepassing is, is een belangrijke voorwaarde dat geen gebruik wordt gemaakt van de weg in de maanden januari, februari en december van hetzelfde tijdvak. Er is redelijkerwijs geen alternatieve manier van verwerking mogelijk die even doeltreffend is.³ Op het moment van vastleggen, kan nog niet worden vastgesteld of de fiscale faciliteiten terecht zijn toegepast voor het betreffende motorrijtuig. Derhalve kan op het moment van vastleggen nog geen schifting worden gemaakt.⁴ Maar omdat de voorgestelde bepaling erin voorziet dat de inzet van een technisch hulpmiddel zorgvuldig plaatsvindt waarbij de proportionaliteit wordt getoetst, er voldoende kenbaarheid aan de inzet wordt gegeven en de verwerking een momentopname betreft, is deze fase van de verwerking proportioneel ingericht.

Onder kentekengegevens wordt ingevolge artikel 77a, tweede lid, Wet MRB 1994 voor de toepassing van dat voorgestelde artikel verstaan: het kenteken, de locatie, de datum en het tijdstip van vastlegging en de foto-opname van het motorrijtuig. Het gaat hierbij dus primair om het kenteken van het betreffende motorrijtuig en de met de vastlegging samenhangende gegevens.

Ingevolge artikel 77a, derde lid, Wet MRB 1994 vindt verdere verwerking van de kentekengegevens voor het doel, bedoeld in het eerste lid van genoemd artikel 77a, plaats door de kentekengegevens door middel van een technisch systeem geautomatiseerd te vergelijken met andere gegevens die zijn verkregen ten behoeve van het toezicht op en de handhaving van de Wet

³ Zie onder meer ook de volgende richtsnoeren van de Autoriteit Persoonsgegevens in dit verband: 'Cameratoezicht: Beleidsregels voor de toepassing van bepalingen uit de Wet bescherming persoonsgegevens en de Wet politiegegevens', p. 21 (te raadplegen via <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl>).

⁴ Dit houdt ook in dat in algemene zin niet kan worden volstaan met inzet gedurende een bepaalde periode. Dit hangt ook samen met het gelijkheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel.

MRB 1994 teneinde vast te stellen of de gegevens overeenkomen. Door de geautomatiseerde vergelijking kan de Belastingdienst vaststellen of er geen misbruik wordt gemaakt van de gunstige fiscale regelingen waardoor geen of te weinig MRB is betaald. Concreet betreft deze verdere verwerking de raadpleging van de kentekengegevens. Het raadplegen van de kentekengegevens is proportioneel. Eenvoudig voorgesteld, houdt het in dat de kentekengegevens meermaals worden gefilterd op relevantie voor de MRB door ze geautomatiseerd met behulp van een (goed beveiligd) technisch systeem te vergelijken met gegevens uit de heffingsadministratie. Deze laatste gegevens hebben betrekking op de toepassing van fiscale faciliteiten in de MRB (de geschorste kentekens, de toepassing van de handelaarsregeling of de overgangsregeling voor oldtimers). Op dit moment wordt onder een technisch systeem het zogenoemde AanslagControleWeggebruik-systeem verstaan. Bij het ontwerp van dit systeem is rekening gehouden met gegevensbescherming zodat onder meer alleen persoonsgegevens worden verwerkt die noodzakelijk zijn voor het specifieke doel van de verwerking.

Voor zover de gegevens na toepassing van het derde lid van artikel 77a Wet MRB 1994 niet met elkaar overeenkomen, kunnen de kentekengegevens vervolgens verder worden verwerkt op grond van het vierde lid van dat artikel. Deze verdere verwerking kan plaatsvinden om de verschuldigde belasting na te heffen en eventueel voor het opleggen van een bestuurlijke boete of het vaststellen dat een strafbaar feit is begaan ingevolge de Wet MRB 1994 (of de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Deze verdere verwerking heeft betrekking op de treffers die na de filtering overblijven. De verwerking van de kentekengegevens in deze fase is proportioneel. Concreet gaat het bij de treffers namelijk om de gevallen waarbij er niet aan de fiscale verplichtingen is voldaan. Het naheffen van de verschuldigde belasting en het opleggen van de hieraan gerelateerde verzuimboetes, ziet onder meer specifiek op de naheffing van belasting voor een motorrijtuig waarmee de weg wordt gebruikt, terwijl de geldigheid van het kenteken van het motorrijtuig is geschorst (en weggebruik dus niet is toegestaan). Tevens kan bij misbruik van de handelaarsregeling en bij constatering van het feit dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de overgangsregeling voor oldtimers, de verschuldigde belasting worden nageheven. Voor deze verzuimen, is artikel 67c AWR van (overeenkomstige) toepassing, op grond waarvan de Belastingdienst een verzuimboete kan opleggen. Paragraaf 34 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst⁵ heeft betrekking op de genoemde naheffingen en verzuimen. Hierin is bepaald dat de verzuimboete die de Belastingdienst kan opleggen, maximaal 100 procent van het bedrag aan belasting bedraagt dat niet of gedeeltelijk niet is betaald, met een minimum van € 50 en maximaal het wettelijk maximum (artikel 67c AWR) ten hoogste € 5278 bedraagt. In de praktijk kan de Belastingdienst de kentekengegevens (treffers) tevens verder verwerken voor zover dit noodzakelijk is om te voldoen aan een wettelijke verplichting die op de Belastingdienst rust. Een dergelijke wettelijke verplichting tot verwerking betreft bijvoorbeeld de melding op grond van artikel 43c van de Wegenverkeerswet 1994. Ook dient de Belastingdienst op grond van de Archiefwet 1995 de relevante kentekengegevens als onderdeel van het fiscale dossier te bewaren. Voor de bewaartermijn (zeven jaar) wordt aangesloten bij de hiervoor geldende selectielijsten.⁶

⁵ Het besluit van 28 juli 2016, nr. BLKB2016/695M, Stcrt. 2016, 34921 (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst).

⁶ Zie het Besluit vaststelling selectielijst Belastingdienst/Centrale Administratie vanaf 2007 waarmee uitvoering wordt gegeven aan artikel 5, tweede lid, onderdeel b, Archiefwet 1995 en in de Staatscourant gepubliceerde selectielijst, te raadplegen via www.nationaalarchief.nl/waardering-selectie/selectielijsten.

Ingevolge artikel 77a, vijfde lid, Wet MRB 1994 vindt de vernietiging van de kentekengegevens in het technische systeem, bedoeld in het derde lid van dat artikel, zo spoedig mogelijk en in ieder geval binnen zeven werkdagen plaats. Concreet betekent dit dat de kentekengegevens die niet relevant zijn (geen treffers), vrijwel direct (in beginsel binnen 24 uur) worden vernietigd en dat alle kentekengegevens (relevante en niet-relevante; treffers en geen treffers) uiterlijk binnen zeven dagen na vastlegging uit het technische systeem zijn. In een voorkomend geval waar extra filtering nodig is (bij ongeschikte, dubbele of niet-buikbare kentekengegevens), vindt de vernietiging namelijk niet direct (maar in ieder geval binnen zeven werkdagen) plaats. De voorgestelde bewaartermijn is proportioneel: de kentekengegevens worden niet langer bewaard dan noodzakelijk is ten opzichte van het doel van de desbetreffende verwerking.

Tot slot bepaalt artikel 77a, zesde lid, Wet MRB 1994 dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld over de inzet van een technisch hulpmiddel, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, de verwerking van de kentekengegevens en de wijze waarop de kentekengegevens verder worden verwerkt. Hiermee wordt voorzien in de nodige waarborgen teneinde willekeur en misbruik te vermijden. Kort gezegd, worden de regels omtrent het gebruik van een technisch hulpmiddel en de eisen die aan een technisch hulpmiddel worden gesteld, dus in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. Voor de inzet geldt dat regels zullen worden gesteld over de plaatsing van een technisch hulpmiddel. Ten aanzien van de (verdere) verwerking, zal onder meer worden bepaald dat de gegevens slechts toegankelijk zijn voor daartoe geautoriseerde ambtenaren van de Belastingdienst (concreet: dat de beveiliging zodanig is ingericht dat ongeautoriseerde toegang en pogingen daartoe worden gedetecteerd en dat tijdige interventie plaatsvindt). Tevens zal worden geregeld dat zo veel mogelijk wordt voorkomen dat een foto-opname van een (of meer) inzittende(n) van het vastgelegde motorrijtuig (in het voorkomende geval dat een persoon toch herkenbaar op een foto-opname voorkomt) wordt geraadpleegd.⁷ Voorts zullen regels worden gesteld over het technische systeem, de beveiliging en de automatische vernietiging van de kentekengegevens. De eisen die aan een technisch hulpmiddel zullen worden gesteld, hebben onder meer betrekking op de toegestane foutmarges. Beoogd wordt de praktische aspecten op het niveau van een ministeriële regeling vast te leggen. Denk hierbij aan de kwaliteit van de vastlegging van gegevens en de correctheid van de herkenning van de kentekens vanaf het vastgelegde beeld. Het is wenselijk dergelijke gedetailleerde eisen op het niveau van een ministeriële regeling neer te leggen omdat de voortgaande technische ontwikkeling noopt tot een flexibele regeling die eenvoudig kan worden aangepast indien daartoe aanleiding bestaat. Tot slot zal periodiek door de Belastingdienst een cameraplan worden opgesteld waarin de plaatsing (locaties) en de reikwijdte (hoeveelheid) van de technische hulpmiddelen is uitgewerkt. Het cameraplan zal openbaar worden gemaakt door het in de Staatscourant te publiceren.⁸

⁷ Naar verwachting zullen personen, door de huidige stand van de techniek, echter niet herkenbaar zijn.

⁸ De Staatscourant is voor eenieder raadpleegbaar via www.overheid.nl.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 18 van de Wet belasting zware motorrijtuigen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in de betreffende artikelen aangepast.

Artikel X

Artikel X (artikelen 2, 29, 47 en 66 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersonen in de betreffende artikelen aangepast.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 26a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Een belastingaanslag ten name van een belastingschuldige die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan kan op grond van de in artikel XII, onderdeel A, voorgestelde wijziging van artikel 8 IW 1990 rechtsgeldig bekend worden gemaakt zonder heropening van de vereffening. Dit speelt bij niet-natuurlijke personen zoals bijvoorbeeld naar Nederlands recht opgerichte rechtspersonen of naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen. Het recht van de staat van oprichting is van toepassing bij de vraag of sprake is van een rechtspersoon. Of ook naar Nederlandse maatstaven sprake is van een rechtspersoon, is derhalve niet van belang. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de alternatieve wijze van bekendmaken van de belastingaanslag op grond van het voorgestelde artikel 8 IW 1990 ook kan worden toegepast bij rechtspersonen die zijn opgehouden te bestaan zonder vereffening. Vanaf het moment van deze alternatieve wijze van bekendmaken van de belastingaanslag treden de rechtsgevolgen in en beginnen onder meer de termijnen, zoals de bezwaartermijn en de betalingstermijn van de belastingaanslag, te lopen. In het verleden is discussie ontstaan of rechtsgeldig een bezwaar kon worden ingediend tegen de belastingaanslag die aan een niet langer bestaande rechtspersoon was opgelegd. De Hoge Raad heeft hierover geoordeeld dat het bezwaar door of namens de voormalige vereffenaar of degene wiens belang rechtstreeks bij de vereffening is betrokken ontvankelijk is, indien het bezwaarschrift op naam van de betreffende rechtspersoon is ingediend.⁹ Met het voorgestelde onderdeel d van artikel 26a, eerste lid, AWR wordt dit arrest van de Hoge Raad deels gecodificeerd en uitgebreid qua personen die een bezwaarschrift kunnen indienen tegen de belastingaanslag van de (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersoon. Er wordt aangesloten bij de partijen die ook worden genoemd in het voorgestelde derde lid van artikel 8 IW 1990, namelijk de laatste bestuurder, aandeelhouder of vereffenaar van de rechtspersoon. Deze wijziging van de AWR zorgt voor een duidelijk en sluitend systeem en biedt belanghebbenden hiermee meer rechtszekerheid en rechtsbescherming.

⁹ HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288.

Artikel XI, onderdeel B (artikel 84 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 8 van de Invorderingswet 1990)

Het voorgestelde tweede lid van artikel 8 IW 1990 voorziet in de mogelijkheid voor de ontvanger om op een alternatieve wijze de belastingaanslag bekend te maken in het geval dat de belastingschuldige is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan. Dit speelt bij niet-natuurlijke personen zoals naar Nederlands recht opgerichte rechtspersonen of naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen. Het recht van de staat van oprichting is van toepassing bij de vraag of sprake is van een rechtspersoon. Of ook naar Nederlandse maatstaven sprake is van een rechtspersoon, is derhalve niet van belang. De voorgestelde alternatieve wijze van bekendmaking van de belastingaanslag is, wegens het aansluiten bij de term belastingschuldige, daarom ook van toepassing op naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen, ook als naar Nederlandse maatstaven geen sprake is van een rechtspersoon. Als vereffening heeft plaatsgevonden is (her)opening ervan niet meer nodig om de aanslag bekend te kunnen maken. Deze alternatieve wijze van bekendmaking geldt ook voor rechtspersonen die zijn opgehouden te bestaan zonder vereffening. Verder zal via de begripsbepalingen van artikel 2 IW 1990 deze alternatieve wijze van bekendmaking ook van toepassing zijn op vastgestelde beschikkingen met betrekking tot de belastingrente, de revisierente, de rente op achterstallen, de kosten van ambtelijke werkzaamheden, alsmede de bestuurlijke boeten. Het is aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat sprake is van een (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. Slechts in die gevallen kan de bekendmaking op de voorgestelde alternatieve wijze plaatsvinden. Indien na de alternatieve bekendmaking van de belastingaanslag blijkt dat de rechtspersoon toch bestaat, heeft deze constatering geen invloed op de rechtsgeldigheid van de alternatieve bekendmaking. In die situatie kan de rechtspersoon als belastingplichtige ook rechtsmiddelen aanwenden. De bewijslast van zijn bestaan rust op de rechtspersoon.

Ook vermoedelijk niet meer bestaande rechtspersonen vallen onder de regeling omdat het in de praktijk niet altijd duidelijk is of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan. De ontvanger beschikt niet altijd over de feiten waaruit dit blijkt. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat voor de ontvanger een inschrijving in het Handelsregister niet beslissend is voor de vraag of de rechtspersoon nog bestaat.¹⁰ Ook voor rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht is een handelsregister, of daarmee vergelijkbare buitenlandse registratie, niet altijd beslissend. Een vermoeden dat de rechtspersoon niet langer bestaat, is gerechtvaardigd indien er objectieve indicaties zijn die dit vermoeden ondersteunen. Hiervan is in ieder geval sprake als uit het Handelsregister, of een daarmee vergelijkbare registratie in het buitenland, volgt dat de

¹⁰ Zie onder meer HR 27 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD5467, en HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:2487.

rechtspersoon is opgehouden te bestaan of als het faillissement van de rechtspersoon is beëindigd. Andere objectieve indicatoren kunnen zijn het voldoen aan twee voorwaarden van artikel 2:19a, eerste lid, BW en andere stukken en gegevens waarin naar voren komt dat de rechtspersoon (vermoedelijk) niet langer bestaat. Deze stukken en gegevens kunnen zijn verkregen tijdens het heffingsproces naar aanleiding van nationale en internationale verzoeken om informatie en verrichte boekonderzoeken. Uiteindelijk is het aan de fiscale rechter, indien bezwaar en beroep wordt ingesteld tegen de belastingaanslag of de aansprakelijkstelling, om te toetsen of de ontvanger een gerechtvaardigd vermoeden had. Ingeval de fiscale rechter oordeelt dat de belastingaanslag niet rechtsgeldig bekend is gemaakt, dient de belastingaanslag te worden vernietigd als de termijn voor het opleggen van een belastingaanslag is verstreken of alsnog bekendgemaakt te worden. Bepaalde gevolgen, waaronder het ingaan van de betalingstermijn en de bezwaartermijn, zijn niet ingetreden als de belastingaanslag niet rechtsgeldig bekend is gemaakt. Verder dient een eventuele beschikking aansprakelijkstelling met betrekking tot die onbetaald gebleven belastingaanslag te worden vernietigd en kan de Belastingdienst in bepaalde gevallen schadeplichtig zijn. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat belanghebbenden ook tegen een eventuele beschikking aansprakelijkstelling die gebaseerd is op een op alternatieve wijze bekendgemaakte belastingaanslag, bezwaar- en beroepsmogelijkheden waarbij op grond van artikel 49 IW 1990 mede de hoogte van de belastingaanslag die ten grondslag ligt aan de aansprakelijkheid kan worden betwist.

Ingevolge het voorgestelde tweede lid van artikel 8 IW 1990 kan de ontvanger een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan op een alternatieve wijze bekendmaken. Dit vindt plaats door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin volgens de Basisregistratie Personen de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon is gelegen of aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag. De bekendmaking van de belastingaanslag is voor de toepassing van de IW 1990 hiermee voltooid. De hiervoor beschreven handeling heeft onder meer tot gevolg dat de termijn om bezwaar te maken tegen de belastingaanslag- en de betalingstermijn ingaan. Vervolgens worden op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 8 IW 1990 zo spoedig mogelijk specifieke gegevens van de desbetreffende belastingaanslag ter publicatie aan de Staatscourant uitgereikt of verzonden. Met de uitreiking of verzending aan de Staatscourant wordt recht gedaan aan de bedoeling van artikel 3:41, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).¹¹ Door middel van het verplicht aanbieden van de genoemde specifieke gegevens aan de Staatscourant wordt aan het vereiste voldaan dat belanghebbenden als bedoeld in artikel 26a AWR bekend kunnen worden met de belastingaanslag. Wegens regelgeving op het gebied van privacy en gegevensverwerking wordt niet het aanslagbiljet ter publicatie aangeboden aan de Staatscourant, maar slechts bepaalde gegevens met betrekking tot de belastingaanslag. De aanslaggegevens bevatten de naam van de belastingplichtige, de soort belastingaanslag, de belastingsoort, het belastingjaar en de dagtekening van het aanslagbiljet. Belanghebbenden

¹¹ Kamerstukken II 1993/94, 23700, nr. 3, p. 13 en Kamerstukken II 1994/95, 23700, nr. 5.

worden zo onder meer in de gelegenheid gesteld om een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in te dienen.

Bij de keuze aan welk parket de ontvanger het aanslagbiljet verzendt of uitreikt gaat hij uit van het in de Basisregistratie Personen laatst bekende vestigingsadres. De 'openbare bekendmaking' geschiedt bij het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie van de rechtbank in het rechtsgebied van de in Nederland laatst bekende vestigingsplaats. Indien geen vestigingsplaats van de rechtspersoon in de Basisregistratie Personen is geregistreerd of indien de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon in het buitenland is gelegen, geschiedt de betekening bij het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie van de rechtbank Den Haag.

Ten slotte wordt met het voorgestelde vierde lid van artikel 8 IW 1990 een extra waarborg gesteld zodat degenen die als potentieel belanghebbenden in de zin van het voorgestelde artikel 26a, eerste lid, onder d, AWR zijn aan te merken op de hoogte raken van de belastingaanslag. Genoemd vierde lid bepaalt dat de ontvanger een kopie van het aanslagbiljet verstuurt of uitreikt aan de laatste bestuurder(s), aandeelhouder(s) en vereffenaar(s) van de (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon, indien hij bekend is met hun bestaan en woon- of verblijfplaats dan wel vestigingsplaats. Onder de laatste vereffenaar wordt ook verstaan de laatste curator. Met betrekking tot genoemd vierde lid geldt een inspanningsverplichting voor de ontvanger om de genoemde personen te achterhalen. Hiertoe behoort het raadplegen van de voor de ontvanger toegankelijke bronnen binnen een redelijke termijn.

Artikel XII, onderdeel B (artikel 27 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van het voorgestelde artikel 8, tweede lid, IW 1990 kan een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan rechtsgeldig bekend worden gemaakt zonder heropening van de vereffening. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de alternatieve wijze van bekendmaken van de belastingaanslag op grond van het voorgestelde tweede lid van artikel 8 IW 1990 ook kan worden toegepast bij rechtspersonen die zijn opgehouden te bestaan zonder vereffening.

Na een dergelijke bekendmaking van de aanslag treden de rechtsgevolgen in en gaat onder meer de betalingstermijn van de aanslag lopen. Ook staat, na het ongebruikt verlopen van die termijn, voor de ontvanger de weg van aansprakelijkstelling van derden open. De situatie kan zich echter voordoen dat een belanghebbende bezwaar indient tegen een belastingaanslag van de rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan. Het recht op dwanginvordering van die belastingaanslag verjaart na vijf jaar. Zonder nadere regelgeving kan de ontvanger deze verjaringstermijn niet stuiten als er nog geen derde aansprakelijk is gesteld voor de betreffende belastingschuld. Het voorgestelde derde lid van artikel 27 IW 1990 voorziet in een oplossing in deze situatie. De ontvanger kan de verjaring van een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan in dat geval stuiten door uitreiking of verzending van een schriftelijke mededeling, waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt, aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank. Deze 'openbare stuiting' geschiedt bij de rechtbank in het rechtsgebied van de volgens de

Basisregistratie Personen laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon. Indien geen vestigingsplaats in de Basisregistratie Personen is geregistreerd of de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon is gelegen in het buitenland, geschiedt de 'openbare stuiting' aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag. De stuiting is rechtsgeldig geschied met het verzenden of uitreiken van de betreffende schriftelijke mededeling aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie.

De ontvanger draagt op grond van het voorgestelde vierde lid van artikel 27 IW 1990 vervolgens zo spoedig mogelijk zorg voor publicatie van specifieke gegevens in de Staatscourant. De bedoeling van de publicatie in de Staatscourant is dat belanghebbenden als bedoeld in artikel 26a AWR bekend worden met de stuiting van de verjaring van de belastingaanslag. Wegens regelgeving op het gebied van privacy en gegevensverwerking wordt niet de schriftelijke mededeling ter publicatie aangeboden aan de Staatscourant, maar slechts bepaalde specifieke gegevens. Deze specifieke gegevens betreffen de naam van de belastingschuldige, de soort belastingaanslag, de belastingsoort, het belastingjaar en de dagtekening van het aanslagbiljet. Verder geldt op grond van het voorgestelde vijfde lid van artikel 27 IW 1990 hier ook de extra waarborg dat degenen die volgens de ontvanger als potentieel belanghebbenden in de zin van het voorgestelde artikel 26a, eerste lid, onderdeel d, AWR zijn aan te merken, op de hoogte zullen worden gesteld van de belastingaanslag. Een kopie van de schriftelijke mededeling wordt verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de rechtspersoon, voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn. Met betrekking tot genoemd vijfde lid geldt een inspanningsverplichting voor de ontvanger om de genoemde personen te achterhalen. Hiertoe behoort het binnen een redelijke termijn raadplegen van de voor de ontvanger toegankelijke bronnen.

Een vermoeden dat de rechtspersoon niet langer bestaat is gerechtvaardigd indien er objectieve indicaties zijn die dit vermoeden ondersteunen. Hiervan is in ieder geval sprake als uit het Handelsregister, of een daarmee vergelijkbare registratie in het buitenland, volgt dat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan of als het faillissement van de rechtspersoon is beëindigd.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 33a van de Invorderingswet 1990)

Het voorgestelde artikel 33a IW 1990 regelt de aansprakelijkheid van begunstigen van een onverplichte handeling (waaronder begrepen een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht) waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. De aansprakelijkheid strekt zich niet verder uit dan tot het bedrag van de begunstiging. Deze aansprakelijkheid wordt geïntroduceerd om verhaalsconstructies waardoor de Belastingdienst beperkt wordt in zijn verhaalsmogelijkheden tegen te gaan. De actio pauliana uit het burgerlijk recht noch de onrechtmatige daad biedt de Belastingdienst, met name in grensoverschrijdende situaties, daartoe voldoende mogelijkheden. Beide civielrechtelijke verhaalsmogelijkheden zijn namelijk niet altijd inroepbaar in grensoverschrijdende situaties vanwege de problematiek van het internationale privaatrecht. Voor het inroepen van de actio pauliana geldt daarnaast de voor de Belastingdienst knellende eenjaartermijn. Verder is een vordering uit onrechtmatige daad beperkt tot onrechtmatig handelen of nalaten van degene die de ontvanger aansprakelijk wenst te stellen; in de praktijk is dat doorgaans de begunstigde bij wie het

vermogen terecht is gekomen. Echter, het is doorgaans niet deze begunstigde, maar de belastingschuldige die mogelijk onrechtmatig heeft gehandeld jegens de ontvanger.

Voorwaarden aansprakelijkheid

Begunstigden van een onverplichte handeling zijn aansprakelijk op grond van het voorgestelde artikel 33a IW 1990 als er sprake is van:

1. een handeling die leidt tot begunstiging en onverplicht is verricht;
2. benadeling van de ontvanger in zijn verhaalsmogelijkheden; en
3. wetenschap van deze benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde.

Ad 1. Onverplicht verrichte handeling

Onverplicht verrichte handelingen zijn handelingen die zijn verricht zonder dat daartoe een op wet of overeenkomst berustende verplichting bestaat. Een handeling kan ook onverplicht zijn als de feitelijke situatie aldus is dat de schuldenaar praktisch niet anders kon doen dan de handeling verrichten. Feitelijke dwang of economische noodzaak scheidt dus geen rechtsplicht. Ook moet bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van een verplichte of onverplichte handeling geen rekening worden gehouden met de subjectieve gesteldheid van partijen; het maakt niet uit of partijen van mening zijn dat er sprake is van een verplichte dan wel een onverplichte handeling. Voorbeelden van een onverplichte handeling zijn het zonder een op wet of overeenkomst berustende verplichting:

- overdragen van vermogensbestanddelen onder de werkelijke waarde ervan (bijvoorbeeld schenkingen);
- uitkeren van dividend;
- verrichten van een prestatie of leveren van een goed tegen verrekening;
- voldoen van een schuld ten behoeve van een derde;
- betalen van een schuld in natura;
- bevoordelen van een of meer (nauw betrokken) schuldeisers;
- verstrekken van zekerheid.

Niet alleen onverplichte rechtshandelingen, maar alle onverplichte handelingen kunnen leiden tot aansprakelijkheid. Dus ook onverplicht verrichte feitelijke handelingen. Onverplicht verrichte feitelijke handelingen, waaronder een onverplicht doen of een onverplicht nalaten wordt verstaan, kunnen immers ook bewerkstelligen dat de ontvanger wordt benadeeld. Deze vormgeving voorkomt dat discussie ontstaat over de vraag of de handeling al dan niet gekwalificeerd kan worden als rechtshandeling. Vooral als de handeling in het buitenland of met toepassing van buitenlands recht is verricht, zou een dergelijke discussie zich kunnen voordoen.

Een rechtshandeling is een handeling waarmee de handelende persoon beoogt een rechtsgevolg in het leven te roepen. Ingeval de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden beperkt zou zijn tot rechtshandelingen, zou een aansprakelijkstelling op eenvoudige wijze ontweken kunnen worden. Dit zou met name het geval zijn wanneer het beoogde doel van de rechtshandeling niet of zeer moeilijk bewezen kan worden of indien de onverplichte handeling via een feitelijke handeling wordt bewerkstelligd.

Voor de vraag of voldaan wordt aan de termijneis van artikel 33a, tweede lid, onderdeel b, IW 1990, is het moment van totstandkoming van de benadelende handeling bepalend ongeacht of de werking van deze handeling eventueel terugwerkende kracht heeft.

In dat kader wordt door middel van het vierde lid van het voorgestelde artikel 33a IW 1990 voor de toepassing van de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden van een onverplichte handeling artikel 1, negende lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956) van overeenkomstige toepassing verklaard. Op grond hiervan wordt een schenking onder opschortende voorwaarde geacht tot stand te zijn gekomen op het moment waarop de opschortende voorwaarde in vervulling gaat.

Een bloot rechtsfeit is geen handeling en kan dus niet tot aansprakelijkheid van begunstigden leiden. Een handeling onder opschortende voorwaarde die leidt tot het intreden van gevolgen bij een bloot rechtsfeit kan daarentegen wel tot aansprakelijkheid leiden op grond van het voorgestelde artikel 33a IW 1990. Zo kan in een overeenkomst zijn vastgelegd dat het vermogen van de belastingschuldige op de 25^{ste} geboortedag van zijn kind (met terugwerkende kracht tot en met zijn 21^{ste} geboortedag) bij schenking overgaat op dat kind. In dat geval wordt de overeenkomst als gevolg van de overeenkomstige toepassing van artikel 1, negende lid, SW 1956 geacht tot stand te zijn gekomen zodra het bloot rechtsfeit zich voordoet. Vanaf dat moment is de benadeling een feit omdat dan het vermogen (met terugwerkende kracht) overgaat naar het kind. Bij een handeling onder opschortende voorwaarde met terugwerkende kracht zijn er drie tijdstippen te onderscheiden. Het tijdstip van de handeling onder opschortende voorwaarde, het tijdstip van het vervullen van de opschortende voorwaarde en het tijdstip waarop door de terugwerkende kracht het vermogen overgaat. Voor de toepassing van de termijneis van het voorgestelde artikel 33a, tweede lid, onderdeel b, IW 1990 wordt aangesloten bij het tijdstip van het vervullen van de opschortende voorwaarde.

Bij een feitelijke handeling geldt het tijdstip van het doen of het nalaten waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. Immers op dat moment is sprake van de benadeling. Indien bijvoorbeeld een vader op zijn zoon een vordering heeft en die vordering verjaart doordat de vader heeft nagelaten de verjaring te stuiten, is met de verjaring de benadeling een feit.

De onverplichte handeling moet zijn verricht door degene die de belasting is verschuldigd, al dan niet tezamen met anderen. Onder 'degene die' worden niet alleen natuurlijke personen en lichamen begrepen, maar bijvoorbeeld ook entiteiten die in het ene land wel en in het andere land niet fiscaal transparant zijn (hybride entiteiten), terwijl de handeling door de fiscale transparantie toegerekend wordt aan de belastingschuldige. Ook wordt onder 'degene die' een gemeenschap verstaan, wier handeling toe te rekenen is aan de afzonderlijke deelgenoten (de belastingschuldigen). Met de toevoeging 'al dan niet tezamen met anderen' wordt beoogd te voorkomen dat de aansprakelijkheidsbepaling toepassing mist in situaties waarin de belastingschuldige derden gebruikt om handelingen te verrichten waardoor zijn vermogen wordt verminderd of verdwijnt. Te denken valt daarbij aan de situaties waarin een rechtspersoon waarvan de belastingschuldige aandeelhouder is, zijn vermogen schenkt aan de kinderen van de aandeelhouder.

Ad 2. Benadeling van de ontvanger

Er is in ieder geval sprake van benadeling van de ontvanger indien door de handeling minder van de belastingschuld wordt voldaan of kan worden verhaald dan zonder die handeling het geval zou zijn. Er is ook sprake van benadeling als de ontvanger juridisch weliswaar nog verhaalsmogelijkheden heeft, maar het nemen van verhaal feitelijk aanzienlijk is bemoeilijkt door de handeling, dan wel het nemen van verhaal aanzienlijk meer tijd of geld kost dan zonder die handeling het geval was geweest.

Ad 3. Wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde

Als derde voorwaarde voor aansprakelijkheid geldt dat er sprake is (geweest) van wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde. Van wetenschap van benadeling is sprake als de benadeling met een redelijke mate van waarschijnlijkheid is te voorzien. Niet vereist is dat de partijen de omvang van de benadeling voorzagen. De bewijslast van de wetenschap van benadeling ligt bij de ontvanger. Omdat deze bewijslast in veel gevallen lastig of zelfs onmogelijk is, voorziet het voorgestelde artikel 33a, tweede lid, IW 1990 in een wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling als de ontvanger aannemelijk maakt dat (a) er sprake is van een verhaalsconstructie, (b) de handeling heeft plaatsgevonden in of na het tijdvak waarover de materiële belastingschuld is ontstaan, dan wel op of na het tijdstip waarop de materiële belastingschuld is ontstaan, en (c) er sprake is van gelieerde personen, ofwel een nauwe relatie tussen de belastingschuldige en de begunstigde. De begrippen 'verhaalsconstructie' en 'gelieerde persoon' worden gedefinieerd in het voorgestelde artikel 33a, derde lid, IW 1990. De derde voorwaarde voor de toepasselijkheid van het wettelijke vermoeden van wetenschap van benadeling is zoals gezegd dat de benadelende handeling heeft plaatsgevonden in of na het tijdvak waarover de materiële belastingschuld is ontstaan (in geval van tijdvakbelastingen), dan wel op of na het tijdstip waarop de materiële belastingschuld is ontstaan (in geval van tijdstipbelastingen). Voor de afbakening 'in of na het tijdvak' is gekozen omdat bij aanvang van het tijdvak, voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld, de belastingplichtige weet of kan weten dat aan het einde van het tijdvak belasting materieel verschuldigd wordt. Vanaf dat moment kan hij dus ook de ontvanger benadelen door zich van zijn vermogen te ontdoen. Een belastingplichtige weet bijvoorbeeld reeds aan het begin van het kalenderjaar hoeveel inkomstenbelasting hij over het kalenderjaar verschuldigd wordt in box 3.

Deze termijn is aanzienlijk ruimer dan de eenjaartermijn van de actio pauliana in het BW. Voor een ruime termijn voor de Belastingdienst is gekozen omdat er jaren verstreken kunnen zijn tussen het ontstaan van de materiële belastingschuld enerzijds en het moment van het opleggen van de belastingaanslag en het ontdekken van de verhaalsconstructie anderzijds. Met name in constructiesituaties is er doorgaans veel tijdsverloop tussen deze twee momenten. Ook voor de curator geldt een ruimere termijn voor de toepasselijkheid van het wettelijke bewijsvermoeden dan de eenjaartermijn van het BW: de benadelende rechtshandeling dient weliswaar binnen één jaar voor het faillissement te zijn verricht, maar voor het invoeren van de actio pauliana door de curator geldt geen maximumtermijn.

Met de introductie van een wettelijk bewijsvermoeden is aansluiting gezocht bij de vormgeving van de actio pauliana in het burgerlijk recht. Dit wettelijke bewijsvermoeden omvat

een impliciete tegenbewijsregeling. De begunstigde kan het wettelijke vermoeden van wetenschap van benadeling weerleggen als de juistheid van het bewijsvermoeden redelijkerwijze betwijfeld moet worden. Of hij slaagt in het weerleggen van het wettelijke bewijsvermoeden is afhankelijk van de feitelijke omstandigheden van het geval. Van de begunstigde wordt verwacht dat hij zich een beeld vormt van de financiële positie van de belastingschuldige ten tijde van de begunstiging. En naarmate de begunstigende handeling meer buitenissig of verdacht is, bijvoorbeeld in verband met het tijdstip waarop deze is verricht, zal ook zijn onderzoeksplicht verder reiken.

Een begunstigde kan het vermoeden van wetenschap van benadeling bijvoorbeeld weerleggen door aan de hand van boeken, papieren bescheiden of andere gegevensdragers aannemelijk te maken dat de handeling die tot benadeling van de ontvanger heeft geleid is verricht in het kader van de normale bedrijfsvoering van de onderneming van de belastingschuldige. Ook kan een verklaring omtrent betalingsgedrag van de belastingschuldige die dateert van het moment van begunstiging bijdragen aan het weerleggen van het bewijsvermoeden.

Definitiebepalingen

"Begunstigde"

Het opnemen van een definitie van de term 'begunstigde' in het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel a, IW 1990 heeft tot doel om het ontgaan van aansprakelijkheid tegen te gaan. Wanneer de wederpartij van de belastingschuldige (de eerste begunstigde) het verkregen voordeel doorgeeft aan een ander (de tweede begunstigde), of wanneer de uiteindelijk gerechtigde tot het voordeel een trust of ander lichaam "tussenschuift" waardoor hij niet rechtstreeks wederpartij van de belastingschuldige is, zou aan de werking van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling kunnen worden ontkomen. Genoemd derde lid, onderdeel a, beoogt dergelijke belastingontwijking te voorkomen door degene bij wie het voordeel uiteindelijk terecht is gekomen, ondanks zijn plaats in de 'keten', aansprakelijk te houden. Niet is vereist dat de volledige keten wetenschap van de benadeling heeft. Voldoende is de wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde.

"Bestuurder van een lichaam"

In het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel b, IW 1990 wordt voor de definitie van bestuurder van een lichaam aangesloten bij de definitie daarvan in artikel 36 IW 1990. Dit houdt in dat een bestuurder van een lichaam in de zin van genoemd artikel 33a niet alleen de formele bestuurder is, maar ook de gewezen bestuurder, de zogenoemde feitelijke beleidsbepaler en de indirecte bestuurder.

"Gelierde natuurlijk persoon" en "gelieerd lichaam"

Voor de definitie van een 'gelieerde persoon' sluit het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdelen c en d, IW 1990 niet volledig aan bij de actio pauliana, maar ook deels bij het in de IW 1990 gebruikelijke begrippenkader en, in het bijzonder, bij de definitie zoals die gehanteerd wordt in artikel 40 IW 1990. Anders dan in artikel 40 IW 1990 het geval is, is voor de gelieerdheid van een aandeelhouder echter voldoende dat hij ten minste 5% van de aandelen in een lichaam houdt of gerechtigd is tot ten minste 5% van de stemmen uit te brengen in de algemene vergadering van

het lichaam, in plaats van ten minste een derde deel van de aandelen. Het bezit van 5% van de aandelen of stemrechten in een lichaam veronderstelt een bepaalde mate van betrokkenheid bij de onderneming. De 5%-eis sluit aan bij het aanmerkelijkbelangcriterium van artikel 4.6 Wet IB 2001.¹² Een hoger percentage dan 5% zou het risico op verhaalsconstructies vergroten en daarmee de preventieve werking van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling doen verminderen. Overigens is het voor de gelieerdheid van aandeelhouders niet van belang dat zij in Nederland belastingplichtig zijn. Zo geldt ook voor een buitenlandse aandeelhouder met een belang van ten minste 5% van de aandelen in een buitenlands lichaam dat er sprake is van gelieerdheid in de zin van het voorgestelde artikel 33a IW 1990. Bij natuurlijke personen is een 'nauwe relatie' bijvoorbeeld het zijn van partner of bloedverwant in de rechte lijn. Bij de lichamen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, AWR en bij de lichamen, genoemd in de artikelen 2 en 3 van de Wet Vpb 1969, is van een nauwe relatie sprake als de begunstigde (enige) zeggenschap heeft, zoals de bestuurder, de toezichthouder, de beheerder, de vennoot, de maat of de aanmerkelijkbelanghouder. Of er sprake is van gelieerde partijen is van belang voor de toepasselijkheid van het wettelijke bewijsvermoeden dat is opgenomen in het tweede lid van genoemd artikel 33a. Als er sprake is van gelieerde partijen, de benadelende handeling binnen een bepaalde termijn heeft plaatsgevonden en er sprake is van een verhaalsconstructie, dan wordt wetenschap van benadeling aanwezig geacht. Het is in die gevallen aan de begunstigde om het wettelijke bewijsvermoeden te ontcrachten door te bewijzen dat hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de Belastingdienst door de handeling in zijn verhaalsmogelijkheden zou worden benadeeld.

"Lichaam"

Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel e, IW 1990 bepaalt dat de lichamen die worden genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, AWR of in de artikelen 2 en 3 Wet Vpb 1969 onder het toepassingsbereik vallen van genoemd artikel 33a. Daarbij is niet van belang of de betreffende rechtsvormen aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen, of zij Nederlands inkomen genieten, of het vermogen in aandelen is verdeeld, of zij rechtspersoonlijkheid bezitten, noch of zij een onderneming drijven. Het betreft onder meer de volgende al dan niet in Nederland gevestigde rechtsvormen: al dan niet in Nederland gevestigde verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen, doelvermogens, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen, stichtingen en fondsen voor gemene rekening. Ook (buitenlandse) rechtsvormen die geen lichaam in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, AWR zijn en ook geen natuurlijk persoon zijn en lichamen die niet in Nederland gevestigd zijn (geweest), niet in Nederland een onderneming hebben gedreven en niet naar Nederlands recht zijn opgericht, vallen dus onder het bereik van de aansprakelijkheidsbepaling. Dit is wenselijk omdat dergelijke (buitenlandse) rechtsvormen in voorkomende gevallen juist worden gebruikt om vermogen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken.

¹² En bijvoorbeeld ook bij artikel 13 Wet Vpb 1969.

“Onverplichte handeling”

In het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel f, IW 1990 wordt onder ‘onverplichte handeling’ in de zin van het eerste lid van dat artikel ook een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht verstaan. Ook een samenstel van handelingen kan dus leiden tot aansprakelijkheid van begunstigten. Het is bij een samenstel van handelingen niet noodzakelijk dat alle samenhangende handelingen onverplicht zijn verricht, maar slechts dat een van de handelingen onverplicht is verricht. Zo is het doen van een liquidatie-uitkering na ontbinding van een rechtspersoon op zichzelf genomen mogelijk niet als onverplichte handeling te kwalificeren, maar kan het besluit tot ontbinding van de rechtspersoon in samenhang met de liquidatie-uitkering wel een samenstel van handelingen zijn waarvan er minimaal een, in dit geval het besluit tot ontbinding, onverplicht is verricht.

“Verhaalsconstructie”

Voor de toepassing van het wettelijke bewijsvermoeden moet de ontvanger onder meer aannemelijk maken dat er sprake is van een verhaalsconstructie. Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel g, IW 1990 bevat een definitie van ‘verhaalsconstructie’. Van een verhaalsconstructie is sprake als een of meer van de handelingen die tot benadeling van de ontvanger hebben geleid in overwegende mate zijn verricht met als doel om de ontvanger te benadelen. Met het criterium “in overwegende mate” wordt bedoeld dat het doorslaggevende doel van de handeling of het samenstel van handelingen was het benadelen van de ontvanger. Met dit criterium wordt aangesloten bij enkele bepalingen uit de Wet Vpb 1969 die (mede) als doel hebben om het ontgaan van belastingheffing aan te pakken, bijvoorbeeld artikel 10a, derde lid, artikel 14, vierde lid, artikel 14a, zesde lid, en artikel 14b, vijfde lid. Op grond van het voorgestelde zesde lid van genoemd artikel 33a worden bij algemene maatregel van bestuur regels gesteld die bepalen bij welke combinatie van omstandigheden in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie. In genoemde algemene maatregel van bestuur worden feitelijke omstandigheden genoemd waarmee de ontvanger, indien zich twee of meer van deze omstandigheden voordoen, voldoende aannemelijk maakt dat er sprake is van een verhaalsconstructie. Er wordt daarbij in ieder geval aan de volgende omstandigheden gedacht:

- De belastingaanslag waarvoor de begunstigde aansprakelijk is gesteld wijkt ten minste 30 procent af van de volgens de aangifte verschuldigde belasting, of er is ter zake van de belastingaanslag waarvoor de begunstigde aansprakelijk is gesteld ten onrechte geen aangifte gedaan door de belastingschuldige.

- Zowel de materiële belastingschuld ten tijde van de benadelende handeling als de totale begunstiging bedraagt meer dan € 100.000.

- Aan de belastingschuldige is in de periode ingaande vijf jaar voorafgaand aan de dagtekening van de belastingaanslag die onbetaald is gebleven een vergrijpboete opgelegd wegens het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen, of de belastingschuldige is in die periode strafrechtelijk veroordeeld voor het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen.

- De begunstigde heeft over de begunstiging ten onrechte geen belastingaangifte (bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting of de schenkbelasting) gedaan, dan wel een onjuiste of onvolledige aangifte gedaan.

- De belastingschuldige of de begunstigde heeft ten aanzien van zijn belastingplicht of zijn belastingschuld, onderscheidenlijk zijn aansprakelijkstelling voor de belastingschuld, niet of niet volledig voldaan aan de fiscale informatieverplichtingen of onjuiste informatie verstrekt.

- In het tijdvak voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld of bij of na het ontstaan van de materiële belastingschuld zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige overgedragen aan of overgegaan op een of meer rechtspersonen of natuurlijke personen en ten minste een van die rechtspersonen of natuurlijke personen is buiten Nederland gevestigd of woont buiten Nederland.

De in de algemene maatregel van bestuur op te nemen omstandigheden geven de ontvanger een extra mogelijkheid om een verhaalsconstructie aannemelijk te maken aan de hand van objectieve criteria. Het voorkomt dus dat op de ontvanger een te zware bewijslast rust. Indien zich twee van de genoemde omstandigheden voordoen, is dat voldoende om in een concreet geval aannemelijk te maken dat er sprake is van een verhaalsconstructie. Indien de ontvanger aannemelijk heeft gemaakt dat er sprake is van een verhaalsconstructie en er ook wordt voldaan aan de andere voorwaarden, geldt het wettelijke bewijsvermoeden. De begunstigde wordt vervolgens in de gelegenheid gesteld om dit wettelijke vermoeden van wetenschap van benadeling te weerleggen.

Het voorgestelde artikel 33a, zesde lid, IW 1990 betreft een voorwaardelijkedelegatiebepaling. Dit betekent dat de vaststelling of een wijziging van de algemene maatregel van bestuur voor haar inwerkingtreding moet worden voorgelegd aan het parlement. Het parlement of een gedeelte daarvan kan vervolgens binnen een bepaalde termijn vaststelling van de betrokken regeling bij wet eisen. Enerzijds behoudt het kabinet hiermee de mogelijkheid om met spoed te reageren op nieuwe vormen van verhaalsconstructies en de flexibiliteit om dat zo nodig met enige regelmaat te kunnen doen. Anderzijds geeft het kabinet de Eerste en Tweede Kamer hiermee betrokkenheid bij de algemene maatregel van bestuur en eventuele wijzigingen daarvan.

APV's

In het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, IW 1990 worden de bepalingen die gelden voor (de toerekening van) een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, Wet IB 2001 (APV) van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit heeft tot gevolg dat voor de toepassing van artikel 33a IW 1990 een APV en een handeling door een APV overeenkomstig artikel 2.14a, eerste lid, Wet IB 2001 worden toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd, of zijn erfgenaam. Een APV is ingevolge artikel 2.14a, tweede lid, Wet IB 2001 een afgezonderd vermogen waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen (a) een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of (b) een economische deelgerechtigdheid is ontstaan. Het kan de belastingschuldige zijn die zijn vermogen in een APV heeft afgezonderd of laten afzonderen, maar het kan bijvoorbeeld ook de begunstigde zijn die betrokken is geweest bij de afzondering. Het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 33a is nodig om te voorkomen dat de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden wordt ontlopen door tussen de belastingschuldige (begunstiger) en de (uiteindelijk) te begunstigen persoon een APV te plaatsen.

Omvang van de aansprakelijkheid

De omvang van de aansprakelijkheid van de begunstigde is beperkt tot maximaal het bedrag van de begunstiging, dat wil zeggen het voordeel dat hij van de handeling heeft genoten. Het bedrag van de begunstiging is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van de prestatie van de belastingschuldige verminderd met de waarde in het economische verkeer van de tegenprestatie van de begunstigde. De aansprakelijkheid geldt voor alle belastingsoorten die vallen onder het bereik van de IW 1990 en ongeacht of de materiële belastingschuld voor, ten tijde van of na de onverplichte handeling is ontstaan. Uiteraard kan de begunstigde nooit voor een bedrag hoger dan de openstaande belastingschuld aansprakelijk worden gesteld. Ook kan de begunstigde niet ten aanzien van dezelfde benadelende handeling voor dezelfde belastingschuld op grond van verschillende regelingen aansprakelijk worden gesteld, waardoor hij dubbel zou worden getroffen. Als bijvoorbeeld de curator of een andere schuldeiser succesvol de actio pauliana heeft ingeroepen, dan wordt het bedrag waarvoor de begunstigde aansprakelijk is op grond van het voorgestelde artikel 33a IW 1990 verminderd met het bedrag dat de begunstigde aan de curator of andere schuldeiser feitelijk heeft afgedragen. Dergelijke samenlopende aanspraken zijn dus van invloed op het nettobedrag van de begunstiging. Hetzelfde geldt voor de door de begunstigde afgedragen belasting, bijvoorbeeld schenkbelasting, ten aanzien van de begunstiging: de feitelijk afgedragen belasting vermindert het bedrag van de begunstiging en daarmee de omvang van de aansprakelijkheid. Voor andere situaties waarin er sprake is van samenlopende aanspraken van verschillende schuldeisers geldt dat de Leidraad Invordering 2008 zal bepalen wanneer de Belastingdienst afziet van aansprakelijkstelling op grond van het voorgestelde artikel 33a IW 1990. Uitgangspunt daarbij is dat het onwenselijk is dat een begunstigde dubbel wordt getroffen. Indien er sprake is van meerdere begunstigten ten slotte, dan is ieder van hen hoofdelijk aansprakelijk, dat wil zeggen dat de ontvanger ieder van hen voor het totaal van de openstaande belastingschuld aansprakelijk kan stellen (tot maximaal het bedrag van de begunstiging).

Extraterritoriale werking

In het voorgestelde artikel 33a, vijfde lid, IW 1990 wordt de extraterritoriale werking van de aansprakelijkheid van de begunstigde expliciet geregeld om iedere mogelijke discussie hierover uit te sluiten. Deze extraterritoriale werking maakt het mogelijk ook personen die niet in Nederland wonen of gevestigd zijn aansprakelijk te stellen.

Artikel XII, onderdeel D (artikel 48 van de Invorderingswet 1990)

Volgens het BW zijn erfgenamen die de nalatenschap zuiver aanvaardden met hun gehele vermogen aansprakelijk voor de schulden van de erflater. Voor belasting- en aansprakelijkheidsschulden die worden vastgesteld na het overlijden van de erflater is in de IW 1990 bepaald dat een erfgenaam niet verder aansprakelijk is dan voor het bedrag van zijn erfdeel en van wat hem is gelegateerd. Met de voorgestelde aanpassing van de IW 1990 wordt deze beperking in bepaalde situaties losgelaten, namelijk in het geval dat kort voor het overlijden van de erflater ten laste van diens vermogen (al dan niet onder opschortende voorwaarde) schenkingen worden gedaan.

Ingevolge de voorgestelde wijziging wordt het bedrag waarvoor een erfgenaam, met betrekking tot navorderings- en naheffingsaanslagen die na het overlijden van de

belastingsschuldige worden vastgesteld en met betrekking tot aansprakelijkheidsschulden die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld, aansprakelijk is vermeerderd met het bedrag dat hij van de erflater heeft verkregen door een schenking die is gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker. De uitbreiding van de aansprakelijkheid geldt ook voor een schenking die binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker onder ontbindende of onder opschortende voorwaarde is gedaan, ongeacht het moment waarop die voorwaarde in vervulling is gegaan of (mogelijk) nog gaat en voor een schenking die pas na overlijden wordt aanvaard. Zowel de 180 dagentermijn als de fictie sluiten aan bij de regeling van artikel 12, eerste lid, tweede zin, SW 1956. Schenkingen onder ontbindende voorwaarde worden geacht tot stand te komen op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten. Schenkingen onder opschortende voorwaarde worden op grond van artikel 1, negende lid, SW 1956 voor de toepassing van die wet geacht tot stand te komen wanneer de voorwaarde wordt vervuld. Op grond van artikel 12, eerste lid, tweede zin, SW 1956, wordt echter al wat wordt verkregen krachtens een schenking die tot stand is gekomen na het overlijden van de schenker, voor de toepassing van de SW 1956 geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen. Met de onderhavige wijziging van de IW 1990 wordt de fictiebepaling van artikel 12, eerste lid, tweede zin, SW 1956 ook van toepassing op artikel 48 IW 1990. Dit heeft tot gevolg dat het bedrag waarvoor de erfgenamen maximaal aansprakelijk zijn wordt vermeerderd met het bedrag van een schenking onder opschortende voorwaarde die pas na overlijden wordt vervuld, indien die schenking binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater is gedaan. Op grond van artikel 1, zevende lid, SW 1956 wordt onder schenking verstaan de gift, bedoeld in artikel 7:186, tweede lid, BW, voor zover artikel 13 SW 1956 niet van toepassing is, en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 6:3 BW.

De voorgestelde uitbreiding van artikel 48 IW 1990 zal niet gelden voor de uitzonderingen die zijn opgenomen in artikel 12, derde lid, SW 1956. Van schenkbelasting vrijgestelde schenkingen als bedoeld in artikel 33, onderdelen 1°, 2°, 3°, 8°, 9°, 11° en 12° en, voor zover het een schenking betreft waarvoor de verhoogde vrijstelling geldt, onderdelen 5° en 7°, SW 1956 zullen worden geëerbiedigd. Tevens zullen ook schenkingen waarvan de schenkbelasting is kwijtgescholden op grond van artikel 67 SW 1956 niet vallen onder het bereik van de voorgestelde uitbreiding van artikel 48 IW 1990.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat wanneer een erfgenaam een erfenis beneficiair aanvaardt de voorgestelde uitbreiding van artikel 48 IW 1990 ook gevolgen kan hebben. Bij beneficiaire aanvaarding zal eerst een vereffening van de nalatenschap plaatsvinden. Dit houdt kort gezegd in dat een vereffenaar en de erfgenamen zich moeten houden aan verschillende wettelijke regels om alle schulden van de erflater te voldoen. Vaak wordt voor beneficiaire aanvaarding gekozen wanneer het de verwachting is dat de nalatenschap een negatief saldo heeft. De schulden overtreffen in dit geval de bezittingen. Na vereffening zijn de erfgenamen niet aansprakelijk voor de resterende schulden, dus ook niet voor fiscale schulden. Echter, op grond van de voorgestelde uitbreiding van artikel 48 IW 1990 kan de erfgenaam nog wel aansprakelijk zijn voor de navorderings- en naheffingsaanslagen die na het overlijden van de belastingsschuldige worden vastgesteld en met betrekking tot aansprakelijkheidsschulden die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld tot maximaal het bedrag dat door die

belastingsschuldige of die aansprakelijk gestelde is geschonken, binnen 180 dagen vóór zijn overlijden, aan die erfgenaam.

Ten slotte wordt opgemerkt dat er situaties kunnen voorkomen dat het voorgestelde artikel 33a IW 1990 en de uitbreiding van artikel 48 IW 1990 beide kunnen worden toegepast. Artikel 33a IW 1990 biedt, in tegenstelling tot artikel 48 IW 1990, een tegenbewijsregeling. Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad¹³ is de ontvanger bij meerdere mogelijkheden tot aansprakelijkstelling vrij in zijn keuze. Voor de toepassing van artikel 48 IW 1990 geldt dus in beginsel geen beperking wegens samenloop.

Artikel XII, onderdeel E (artikel 55 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 55 IW 1990 behelst een verhaalsmogelijkheid van degene die aansprakelijk is gesteld en zijn aansprakelijkheidsschuld geheel of gedeeltelijk heeft voldaan, op medeaansprakelijken. Het bedrag dat niet op de belastingsschuldige kan worden verhaald wordt op die manier voor gelijke delen gedragen door alle hoofdelijke aansprakelijken. Deze verhaalsmogelijkheid wordt ingevolge dit wetsvoorstel ook van toepassing op aansprakelijk gestelde begunstigen. Voorts wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een tekstuele aanpassing aan te brengen.

Artikel XII, onderdeel F (artikel 56 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 56 IW 1990 regelt een verhaalsmogelijkheid van de met name genoemde aansprakelijk gestelden, waaronder inleners en (onder)aannemers, voor de situatie waarin voor dezelfde belastingsschuld ook een bestuurder hoofdelijk aansprakelijk is. Deze verhaalsmogelijkheid wordt op grond van het onderhavige wetsvoorstel ook toegekend aan aansprakelijk gestelde begunstigen. De begunstigde die zijn aansprakelijkheidsschuld geheel of gedeeltelijk heeft betaald kan zich derhalve voor het betaalde bedrag verhalen op de hoofdelijk aansprakelijke bestuurder van de belastingsschuldige. Anderzijds kan de bestuurder zijn aansprakelijkheidsschuld niet afwentelen op de begunstigde.

Artikel XII, onderdeel G (artikel 58 van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde wijziging van artikel 58 IW 1990 heeft tot gevolg dat de in de huidige tekst opgenomen informatieplicht voortaan ook geldt voor degene die nog niet formeel (bij beschikking) aansprakelijk is gesteld, maar waarvan wel vermoed wordt dat deze aansprakelijk is. De wijziging sluit qua vormgeving aan bij de informatieplicht ter zake van de heffing, opgenomen in artikel 47 AWR. Artikel 47 AWR regelt dat ieder de gegevens en inlichtingen moet verstrekken die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. Hiermee refereert artikel 47 AWR zowel aan degene die met zekerheid belastingplichtig is als degene die potentieel belastingplichtig is. Artikel 58 IW 1990 biedt een soortgelijke verplichting momenteel niet voor degene die (potentieel) aansprakelijk is, maar nog niet formeel aansprakelijk is gesteld. Met de voorgestelde wijzigingen wordt deze verplichting ingevoerd.

¹³ HR 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikelen 6, 40 en 41 van de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingsschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven is een aantal beleidsterreinen verschoven naar een ander departement. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel XIV

Artikel XIV (artikel 1 van de Conjunctuurwet)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven heeft een aantal aanduidingen van bewindspersonen een wijziging ondergaan. In verband daarmee wordt de aanduiding van de betreffende bewindspersoon in het betreffende artikel aangepast.

Artikel XV

Artikel XV (artikel V van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit)

Ingevolge de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit is grond van artikel 67o AWR en artikel 41bis van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) het overtreddersbegrip in de fiscaliteit, onderscheidenlijk voor de toeslagen, uitgebreid met de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Dit maakt het mogelijk om betrokkenen die anderen bewust helpen bij het niet nakomen van hun verplichtingen in de fiscaliteit of toeslagen een bestuurlijke boete op te leggen. Deze mogelijkheid vervalt ingevolge artikel V van de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit met ingang 1 januari 2019, tenzij voor die datum een voorstel van wet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend dat in het onderwerp van genoemde artikelen 67o en 41bis voorziet.

Voorgesteld wordt om de in die horizonbepaling opgenomen vervaldatum vijf jaar op te schuiven en te vervangen door 1 januari 2024. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdelen A, B, C en D (artikel IX van het Belastingplan 2018)

Onderdeel A van artikel XVI wijzigt de aanpassing van artikel 25 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), opgenomen in het Belastingplan 2018, artikel IX, onderdeel D. In artikel 25, tweede lid, Wbm is een tekstuele verbetering aangebracht. In artikel 25, derde lid, tweede volzin, Wbm was opgenomen dat de AWR niet van toepassing is op de beschikking van de Minister van Infrastructuur en Milieu (nu Waterstaat), die door de ILT zal worden afgegeven. Gespecificeerd wordt nu dat dit artikel 1, derde lid, AWR, met betrekking tot het toezicht op de naleving betreft, en de bepalingen van hoofdstuk V AWR, met betrekking tot het instellen van bezwaar en beroep. De overige bepalingen van de AWR behoeven in dit verband niet genoemd te worden, omdat zij niet zien op de rol van de ILT. Ten overvloede wordt opgemerkt dat de AWR onverkort van toepassing is op de heffing van afvalstoffenbelasting bij overbrenging van afvalstoffen ter

verwijdering buiten Nederland. Ingevolge hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR gelden daarbij onverkort de verplichtingen van de kennisgever ten dienste van de belastingheffing, zoals administratieve verplichtingen en de verplichting informatie te verstrekken. Deze verplichtingen tegenover de belastinginspecteur gelden dus ook met betrekking tot de door de ILT afgegeven beschikking.

In het Belastingplan 2018 is de maatstaf van heffing bij verwijdering buiten Nederland verder uitgewerkt in artikel 25, vierde en vijfde lid, Wbm. Omdat de bepalingen over de in dat artikel genoemde beschikking van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat op wettelijk niveau verder worden aangevuld, is ervoor gekozen de bepalingen die zien op onder meer de aanvraag en inhoud van die beschikking over te hevelen naar een nieuw artikel. Dit nieuwe artikel 25a Wbm is opgenomen in artikel XVI, onderdeel B.

Het eerste lid van artikel 25a Wbm regelt dat de kennisgever (degene aan wie de toestemming tot overbrenging is verleend) de aanvraag om de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid, Wbm, indient bij de Minister van Infrastructuur en Waterstaat. Deze taak zal worden gemandateerd aan de ILT. Verder wordt expliciet geregeld dat de kennisgever, zodra hij constateert dat gegevens in de aanvraag onjuist of onvolledig zijn, dit meteen moet melden aan de ILT.

Het tweede lid van artikel 25a Wbm regelt de termijn waarbinnen de kennisgever de aanvraag bij de ILT moet indienen. Dat is binnen vier weken nadat de verklaring van verwerking van de overgebrachte afvalstoffen, bedoeld in artikel 16, onderdeel e, van de EVOA, is ontvangen, dan wel ontvangen had moeten zijn. Deze bepaling was in het Belastingplan 2018 opgenomen als artikel 25, vierde lid, Wbm.

De ILT trekt de beschikking in wanneer na afgifte van de beschikking blijkt dat een of meer gegevens in de aanvraag of in de beschikking zodanig onjuist of onvolledig zijn dat de maatstaf van heffing niet juist kan worden vastgesteld. Dit wordt geregeld in artikel 25a, derde lid, Wbm. Het betreft de juiste vaststelling van het gewicht van de overgebrachte afvalstoffen, bedoeld in artikel 25, eerste lid, onderdeel b, Wbm of, indien van toepassing, de wijze van verwerking buiten Nederland op basis waarvan een lager belastingbedrag van toepassing is, bedoeld in artikel 25, tweede lid, Wbm. Aanleiding voor deze intrekking van de beschikking kan bijvoorbeeld zijn dat tijdens een controle blijkt dat de door de kennisgever verstrekte gegevens onjuist of onvolledig zijn, of dat de kennisgever zelf ontdekt dat zijn aanvraag onjuist of onvolledig was en dit meldt bij de ILT.

Artikel 25a, vierde lid, Wbm regelt dat de ILT in twee situaties een ambtshalve beschikking afgeeft. Allereerst is dat wanneer binnen de daarvoor gestelde termijn geen aanvraag is ontvangen van de kennisgever. Verder wordt ambtshalve een vervangende beschikking afgegeven als een eerdere beschikking is ingetrokken. Zo'n vervangende beschikking treedt voor de toepassing van de heffing van afvalstoffenbelasting in de plaats van de ingetrokken beschikking vanaf het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Dit is geregeld in de tweede zin van genoemd vierde lid. Bij algemene maatregel van bestuur zullen regels worden gesteld voor de inhoud van een

dergelijke vervangende beschikking, waarbij wordt gedacht aan de volgende invulling. Wanneer de eerdere beschikking wordt ingetrokken omdat de kennisgever zelf heeft gemeld dat bepaalde gegevens in de eerdere aanvraag zodanig onjuist of onvolledig waren dat het gewicht of de wijze van verwerking niet juist kan worden vastgesteld, zal de ILT de vervangende beschikking in beginsel afgeven aan de hand van de door de kennisgever bij die melding verstrekte gecorrigeerde gegevens. Wanneer echter vóór afgifte van de vervangende beschikking al duidelijk is dat de gecorrigeerde gegevens evenmin juist en volledig zijn, zal de ILT de vervangende beschikking afgeven aan de hand van de aan de ILT gemelde gegevens. Ook wanneer de ILT de eerdere beschikking heeft ingetrokken zonder dat de kennisgever zelf de onjuistheid heeft gemeld, zal de ILT de vervangende beschikking afgeven aan de hand van de aan de ILT gemelde gegevens. Indien echter de juistheid en volledigheid van de aan de ILT gemelde gegevens redelijkerwijs niet of niet tijdig kan worden vastgesteld, zal de ILT de vervangende beschikking afgeven aan de hand van de basisgegevens in de EVOA-vergunning. Deze regels worden verder uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag. Volledigheidshalve kan in dit verband worden opgemerkt dat de kennisgever ingevolge artikel 4:7 Awb bij het voorgaande naar keuze schriftelijk of mondeling zijn zienswijze kan toelichten over de gegevens die afwijken van de gegevens die hij ter zake zelf heeft verstrekt.

Ingevolge artikel 25a, vijfde lid, Wbm verstrekt de ILT de gegevens van de beschikking aan de Belastingdienst ten behoeve van de belastingheffing.

Het zesde lid van artikel 25a Wbm voorziet in de delegatiegrondslag voor nadere regels ten behoeve van deze heffing. Deze delegatiegrondslag was al bij het Belastingplan 2018 opgenomen in artikel 25, vijfde lid, Wbm voor wat betreft regels voor de wijze van indiening van de aanvraag, regels voor de gegevens die de kennisgever moet verstrekken bij zijn aanvraag, en regels alleen voor de inhoud van de beschikking. Daaraan worden nog drie elementen toegevoegd. Deze grondslagen komen terug in respectievelijk onderdeel a, b en d van artikel 25a, zesde lid. Onderdeel c ziet op regels voor de wijze waarop de kennisgever zijn administratie moet voeren. Verder is in artikel 25a, zesde lid, onderdeel d, Wbm het afgeven van de beschikking toegevoegd, zodat ook nadere regels kunnen worden gesteld omtrent de procedure voor het afgeven van de beschikking. Ten slotte biedt onderdeel e van genoemd zesde lid de delegatiegrondslag voor regels over de wijze waarop de kennisgever de melding moet doen ingevolge het eerste lid, tweede zin, van artikel 25a Wbm, als hij constateert dat zijn aanvraag onjuist of onvolledig was.

Artikel 25a, zevende lid, Wbm regelt dat bij besluit van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat de ambtenaren worden aangewezen die belast zijn met het toezicht op de naleving van de bij of krachtens het zesde lid, onderdeel c, van dat artikel gestelde regels voor de administratieve verplichtingen van de kennisgever. Met betrekking tot genoemd toezicht kunnen de aangewezen ambtenaren van ILT gebruik maken van de bevoegdheden, genoemd in hoofdstuk 5 Awb. Daarmee zijn aan de ILT de benodigde bevoegdheden gegeven om de gegevens in de aanvraag te controleren aan de hand van de administratie van de kennisgever. Het aanwijzingsbesluit zal conform artikel 25a, achtste lid, Wbm worden gepubliceerd in de Staatscourant.

Artikel 25a, negende lid, Wbm voorziet in de mogelijkheid een last onder dwangsom op te leggen indien niet wordt voldaan aan de administratieve verplichtingen ingevolge artikel 25a, zesde lid, onderdeel c, Wbm. Op deze last onder dwangsom is de Awb van toepassing.

Het tiende lid van artikel 25a Wbm tenslotte voorziet in de delegatiegrondslag om bij regeling van de Minister van Financiën en de Minister van Infrastructuur en Waterstaat nadere regels te kunnen stellen ten behoeve van de uitvoering van artikel 25a Wbm.

Onderdeel C bevat een tekstuele verbetering van de wijziging van artikel 26, onderdeel c, Wbm, opgenomen in artikel IX, onderdeel E, van het Belastingplan 2018. Het gaat in deze bepaling niet om alle afvalstoffen die met toepassing van de *beschikking* zijn overgebracht uit Nederland, maar om alle afvalstoffen die met toepassing van de - bij beschikking verleende - *toestemming* zijn overgebracht uit Nederland. Deze afvalstoffen worden ingevolge artikel 23, eerste lid, onderdeel c, Wbm, in de heffing van afvalstoffenbelasting betrokken.

Met onderdeel D van artikel XVI wordt artikel 28 Wbm, zoals gewijzigd bij het Belastingplan 2018, artikel IX, onderdeel H, aangepast. In het eerste lid wordt het tarief geactualiseerd. Verder worden twee leden ingevoegd, onder vernummering van het huidige tweede lid tot vierde lid. Artikel 28, tweede lid, Wbm regelt een vereenvoudiging voor de situatie dat gedurende de periode van overbrenging verschillende tarieven gelden. In die situatie geldt voor de hele periode van overbrenging het laagste tarief dat op enig moment tijdens die periode geldt. De periode van overbrenging is in de tweede zin van die bepaling gedefinieerd als de periode vanaf de aanvang van de eerste fysieke overbrenging tot de aanvang van de laatste fysieke overbrenging met toepassing van de toestemming tot overbrenging bedoeld in artikel 23, eerste lid, onderdeel c, Wbm. Artikel 28, derde lid, Wbm voorziet in de delegatiegrondslag voor bij ministeriële regeling te stellen nadere uitvoeringsregels.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (samenloopbepaling)

In dit artikel wordt de samenloop met het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019) geregeld [Kamerstuknummer]. In artikel VII van dat wetsvoorstel wordt voorgesteld de wijziging van het tarief van de afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland met ingang van 1 januari 2019, opgenomen in artikel IX, onderdeel H, van het Belastingplan 2018, te verhogen van € 13,11 tot € 31,39 per 1.000 kg. Deze samenloopbepaling regelt dat indien het voornoemde wetsvoorstel eerder in werking is getreden of treedt dan het onderhavige wetsvoorstel, het onderhavige wetsvoorstel niet opnieuw het tarief van de heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland wijzigt.

Artikel XIX

Artikel XIX (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.

Voorgesteld wordt de wijzigingen die samenhangen met de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigen (artikel 33a IW 1990) en de voorgestelde uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen (artikel 48 IW 1990) terug te laten werken tot en met 18 september 2018, 15.15 uur. Dat is het tijdstip waarop de betreffende voorgestelde wijzigingen aan de Tweede Kamer zijn aangeboden en waarop tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met genoemd tijdstip zouden krijgen. De terugwerkende kracht is daarmee naar het oordeel van het kabinet voldoende kenbaar gemaakt. Reden voor de terugwerkende kracht is dat het kabinet van oordeel is dat er een reëel risico bestaat dat berekenende, doorgaans tevens vermogende, burgers en bedrijven de gelegenheid aangrijpen om te anticiperen op de voorgenomen wetgeving. De verhaalsconstructies die de invorderingsmaatregelen beogen te bestrijden doen zich in de huidige praktijk, zowel binnen als buiten Nederland, al voor en zouden, met een aanscherping van de wetgeving in het zicht, naar verwachting toenemen. Dit laatste is maatschappelijk onwenselijk en heeft bovendien tot gevolg dat de schatkist substantiële belastingopbrengsten misloopt. Ter illustratie: gebaseerd op cijfers uit het verleden verwacht de Belastingdienst jaarlijks in ongeveer 20 gevallen de voorgestelde maatregelen succesvol te kunnen toepassen, waarbij het fiscale belang op kan lopen tot enkele honderden miljoenen euro's.

De voorgestelde terugwerkende kracht van de in artikel I, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 3.18 Wet IB 2001 is toegelicht bij die wijziging.

De Staatssecretaris van Financiën,