

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

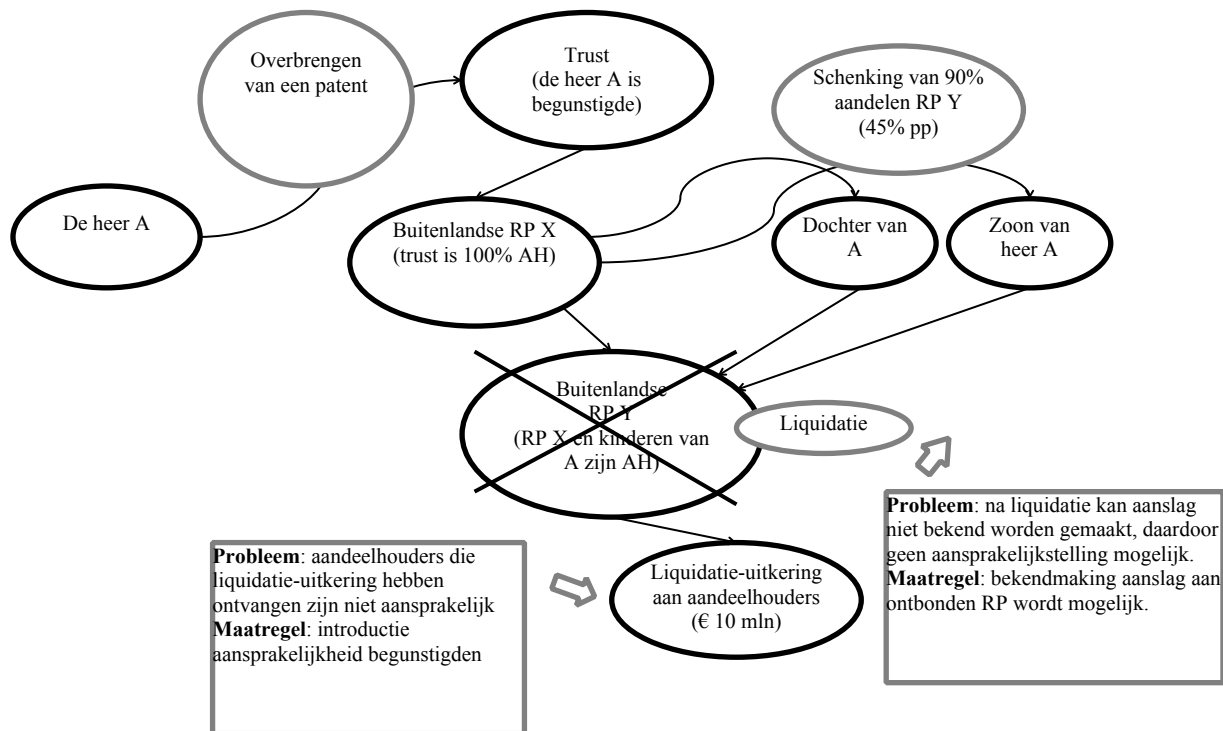
Vier invorderingsmaatregelen

De Belastingdienst loopt er in de praktijk tegenaan dat verhaalsconstructies worden gebruikt om de invordering van belastingschulden te ontlopen. Veelal vermogende particulieren schenken hun vermogen bijvoorbeeld via buitenlandse lichamen aan in Nederland wonende familieleden en rechtspersonen doen bijvoorbeeld een liquidatie-uitkering aan aandeelhouders voordat de Belastingdienst een belastingaanslag heeft opgelegd met het oogmerk de Belastingdienst te benadelen. Hierbij worden vaak complexe, internationale kerstboomconstructies gebruikt zodat het vermogen en de verantwoordelijken voor de constructie aan het zicht van de Belastingdienst worden onttrokken. Deze constructies zijn niet illegaal, maar maatschappelijk gezien wel ongewenst; de belastingschuldige ontloopt het betalen van belasting en de Nederlandse schatkist loopt daardoor belastinginkomsten mis.

De vier invorderingsmaatregelen in dit wetsvoorstel leveren gezamenlijk een belangrijke bijdrage aan het voorkomen van in de praktijk geregeld voorkomende invorderingsconstructies. Twee maatregelen verruimen de mogelijkheden tot aansprakelijkstelling van derden. De andere twee maatregelen beogen formele drempels bij aansprakelijkstelling weg te nemen. Een van die maatregelen betreft een nieuwe manier van bekendmaking van een belastingaanslag aan ontbonden rechtspersonen. De andere is een uitbreiding van de informatieplicht, waardoor deze ook zal gelden voor vermoedelijk aansprakelijken. De verruimde informatieplicht helpt de Belastingdienst om beter zicht te krijgen op de personen die aansprakelijk kunnen worden gesteld en op het bedrag waarvoor zij aansprakelijk kunnen worden gesteld, zodat de verschuldigde belasting vaker via een aansprakelijkstelling alsnog geïnd zal kunnen worden.

Aan de hand van twee schematische voorbeelden volgt een toelichting op de werking en de samenhang van de voorgestelde maatregelen. In de schema's staan tekstblokken, elk met een probleem veroorzaakt door de verhaalsconstructie en de maatregel(en) die het probleem oplost. De uitbreiding van de informatieplicht is niet in de voorbeelden opgenomen. In de paragrafen hierna zal nader op de verschillende maatregelen afzonderlijk worden ingegaan.

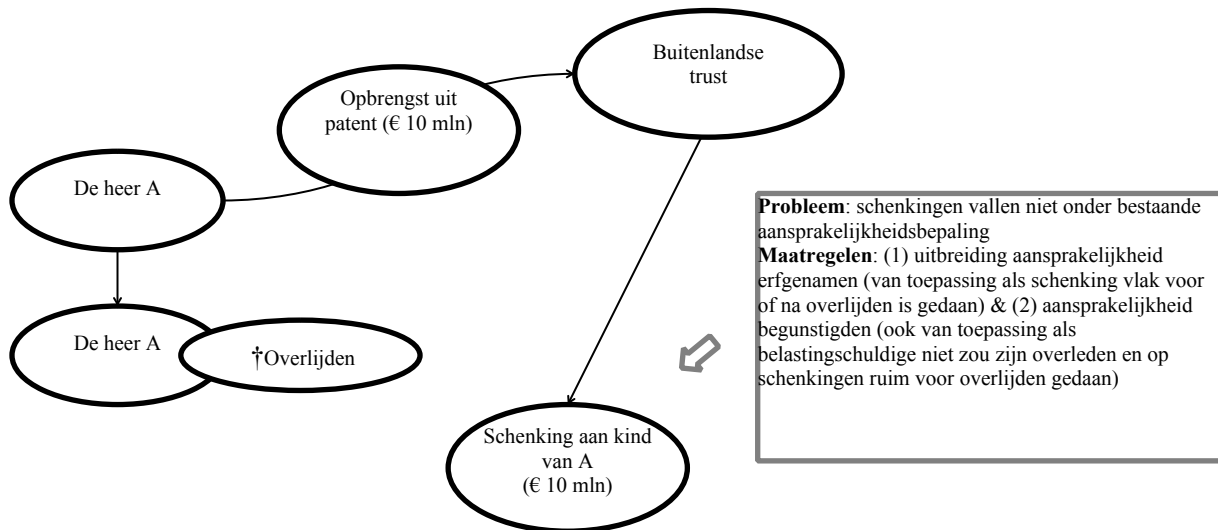
Verhaal aanslag vennootschapsbelasting van geliquideerde buitenlandse rechtspersoon



In bovenstaand voorbeeld brengt A een patent onder in een trust en vervolgens, via de buitenlandse rechtspersoon X, in de buitenlandse rechtspersoon Y. X schenkt vervolgens 90% van de aandelen in Y aan de zoon en dochter van A. De overige 10% van de aandelen blijft indirect, via de trust en rechtspersoon X, in de handen van A zelf. Daarna wordt Y geliquideerd. X ontvangt een liquidatie-uitkering van € 1 miljoen en de beide kinderen van A ieder van € 4 miljoen. De Belastingdienst legt aan Y een aanslag vennootschapsbelasting op ter zake van de opbrengsten uit het patent. De Belastingdienst kan de aanslag om twee redenen niet invorderen:

- 1) Door het liquideren van Y heeft A ervoor gezorgd dat de Belastingdienst niet kan voldoen aan de formele vereisten voor aansprakelijkstelling van derden, namelijk het bekendmaken van de aanslag.
- 2) Het volledige vermogen van Y is via liquidatie-uitkeringen weggevoerd, terwijl degenen die het vermogen hebben ontvangen, de aandeelhouders, op grond van de huidige fiscale regelgeving niet aansprakelijk zijn voor de onbetaalde vennootschapsbelasting. De liquidatie-uitkeringen kunnen alleen teruggevorderd worden na een succesvolle civiele procedure tot heropening van de vereffening van Y in het buitenland.

Verhaal aanslag inkomstenbelasting van de heer A



In bovenstaand voorbeeld legt de Belastingdienst A een navorderingsaanslag inkomstenbelasting op over opbrengsten uit een patent (€ 10 miljoen). A had deze opbrengsten ondergebracht in een buitenlandse trust. Uit deze trust heeft het kind van A een schenking ontvangen van € 10 miljoen. A overlijdt en laat niets na. Na het overlijden van A is het kind als erfgenaam aansprakelijk voor de belastingschuld van zijn vader tot maximaal het bedrag dat hij uit de erfenis heeft ontvangen. Omdat het kind het hele bedrag echter als schenking heeft ontvangen – en de bestaande aansprakelijkheid van erfgenamen daarom niet van toepassing is – kan de Belastingdienst de aanslag niet bij het kind innen. De aanslag is oninbaar.

1. Aansprakelijkheid van begunstigen

Algemeen

In de praktijk wordt de Belastingdienst geconfronteerd met belastingschuldigen die hun vermogen aan familieleden of derden schenken of, indien de belastingschuldige een rechtspersoon is, die een liquidatie-uitkering aan aandeelhouders doen, vlak voordat de Belastingdienst verhaalsmogelijkheden voor de inning van belastingschuld veilig heeft kunnen stellen. Op grond van het Burgerlijk Wetboek (BW) kan deze handelwijze worden bestreden met de actio pauliana: de bevoegdheid van iedere schuldeiser die is benadeeld door een onverplichte rechtshandeling om de betreffende rechtshandeling met een buitengerechtelijke verklaring te vernietigen. Kort gezegd komt de actio pauliana erop neer dat een schuldenaar een bepaalde schuldeiser of willekeurige derde niet vrijwillig mag voortrekken ten koste van een ander. Hij dient niet alleen rekening te houden met zijn eigen belangen, maar tevens met de gerechtvaardigde belangen van anderen, die geen partij bij de rechtshandeling zijn. Ook de Belastingdienst kan een beroep doen op de actio pauliana. In internationale situaties waarin er sprake is van belastingontwijking of –ontduiking schiet deze civielrechtelijke bevoegdheid van de Belastingdienst echter tekort: de regels van internationaal privaatrecht bemoeilijken het invoeren van de actio pauliana of maken dit soms zelfs onmogelijk. Ook in nationale situaties biedt de actio pauliana niet altijd uitkomst vanwege de

knellende eenjaartermijn bij de wettelijke bewijsvermoedens, met als gevolg een te zware bewijslast voor de Belastingdienst waardoor verhaalsconstructies niet effectief kunnen worden bestreden. Daarnaast beperkt de actio pauliana zich tot rechtshandelingen, terwijl het in de praktijk ook voorkomt dat de Belastingdienst wordt benadeeld door feitelijke handelingen. In het onderhavige wetsvoorstel wordt daarom een aansprakelijkheid van begunstigten voorgesteld die qua principe aansluit bij de actio pauliana in het burgerlijk recht maar die een eigen vormgeving kent; een die effectiever is in de aanpak van verhaalsconstructies en die bovendien beter aansluit bij de vormgeving van bestaande aansprakelijkheidsbepalingen. Zo is de termijn waarbinnen constructies met toepassing van de voorgestelde wettelijke bewijsvermoedens kunnen worden aangepakt ruimer dan de genoemde eenjaartermijn van de actio pauliana. De termijn van een jaar is voor de Belastingdienst te kort om verhaalsconstructies in beeld te krijgen. Er kunnen vanaf het ontstaan van de materiële belastingschuld tot het ontdekken van een verhaalsconstructie jaren verstrijken, temeer omdat belastingschuldigen er alles aan zullen doen om de constructie te verbergen. Voor de aansprakelijkheid van begunstigten wordt daarom aangesloten bij het moment van ontstaan van de materiële belastingschuld. Daartegenover staat dat begunstigten, anders dan bij de actio pauliana het geval is, in alle situaties de mogelijkheid hebben tot het leveren van tegenbewijs. Begunstigten 'te goeder trouw' kunnen dus onder de aansprakelijkheid uit komen door aannemelijk te maken dat zij niet wisten en ook niet behoorden te weten dat de ontvanger door de handeling in zijn verhaalsmogelijkheden is benadeeld. De voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigten levert naar verwachting een belangrijke bijdrage aan de aanpak van verhaalsconstructies, zowel preventief als repressief. De rechtvaardigingsgrond van de actio pauliana in het burgerlijk recht was destijds gelegen in een belangenafweging tussen de schuldeiser en de derde (de wederpartij van de schuldenaar). Bij rechtshandelingen om niet of waarbij de prestatie van de schuldenaar die van zijn wederpartij aanzienlijk overtreft, is het evenwicht tussen deze belangen verstoord in het nadeel van de schuldeiser. De schuldeiser is geschaad in zijn verhaalsmogelijkheden en krijgt de mogelijkheid deze schade te verhalen door vernietiging van de schadeveroorzakende rechtshandeling, terwijl de derde slechts verplicht wordt een voordeel op te offeren. Deze rechtvaardigingsgrond gaat ook op voor de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigten in het fiscale recht: de Belastingdienst is geschaad in zijn verhaalsmogelijkheden, terwijl de begunstigde slechts verplicht wordt een voordeel op te offeren; een voordeel dat hij niet had gekregen als de verschuldigde belasting wel was voldaan.

Voorwaarden aansprakelijkheid

De voorgestelde maatregel bevat een regeling van aansprakelijkheid van begunstigten 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. De begunstigde is aansprakelijk als voldaan is aan de volgende drie (cumulatieve) vereisten:

- 1) De handeling is onverplicht verricht, dat wil zeggen dat daartoe geen rechtsplicht bestond.
- 2) De Belastingdienst is door die handeling benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden.

- 3) De belastingschuldige en de begunstigde wisten of behoorden te weten dat van het verrichten van de handeling benadeling van de Belastingdienst het gevolg zou zijn (wetenschap van benadeling).

Omdat wetenschap van benadeling lastig is te bewijzen bevat de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling, in navolging van de actio pauliana, enkele wettelijke vermoedens van wetenschap van benadeling. Hiermee wordt de nadruk verlegd van een subjectieve wetenschap van benadeling (het bewustzijn van de personen) naar een geobjectiveerde wetenschap van benadeling (de feitelijke situatie). Het gaat om bewijsvermoedens: de betrokken personen zijn dus in de gelegenheid om het tegendeel aannemelijk te maken. In de voorgestelde regeling geldt een wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde als (1) de handeling die tot benadeling van de ontvanger heeft geleid is verricht in of na het tijdvak waarin dan wel op of na het tijdstip waarop de belastingschuld materieel is ontstaan en (2) er sprake is van gelieerde personen. Aangesloten wordt, zowel voor tijdvak- als tijdstipbelastingen, bij het ontstaan van de materiële belastingschuld omdat de partijen bij de handeling op dat moment weten of behoren te weten dat de betreffende handeling benadeling van de ontvanger tot gevolg heeft. Ook wordt hiermee voorkomen dat het moment van vaststelling van de belastingaanslag of de aansprakelijkstelling afhangt van het min of meer toevallige moment van ontdekken van de constructie.

Rechtszekerheid en rechtsbescherming

Hoewel de voorgestelde regeling primair tot doel heeft om belastingontwijking te bestrijden, richt de bepaling zich niet alleen tegen ontwijkingssituaties. De opzet van de regeling is zodanig dat in beginsel iedere begunstigde van een onverplichte handeling aansprakelijk kan zijn indien hij wist of behoorde te weten dat de Belastingdienst door die handeling zou worden benadeeld. Wel zal de Belastingdienst zich bij de inzet van de maatregel beperken tot gevallen waarin er (vermoedelijk) sprake is van een verhaalsconstructie.

De reguliere verjaringstermijnen van het opleggen van een belastingaanslag (voor navorderingsaanslagen vijf jaar of, in buitenlandsituaties, twaalf jaar na het ontstaan van de belastingschuld) en het recht op dwanginvordering (vijf jaar nadat de betalingstermijn van de belastingaanslag is verstreken) zijn van toepassing; indien de relevante termijn ongebruikt is verstreken, zonder gebruik te maken van de stuitings- en schorsingsmogelijkheden, is het niet langer mogelijk de begunstigde aansprakelijk te stellen. Deze verjaringstermijnen hebben tot doel te voorkomen dat begunstigten van een onverplichte handeling voor onbepaalde tijd in onzekerheid verkeren of zij aansprakelijk worden gesteld.

De rechtsbescherming van de begunstigde die aansprakelijk wordt gesteld voor de belastingschuld van een ander wordt voorts gewaarborgd doordat hij tegen de aansprakelijkheidsbeschikking in bezwaar en beroep kan gaan, bijvoorbeeld met een beroep op de hiervoor genoemde tegenbewijsregeling.

2. Uitbreiding verhaalsmogelijkheden op erfgenamen

Voorgesteld wordt het maximumbedrag waarvoor erfgenamen met betrekking tot bepaalde belasting- of aansprakelijkheidsschulden van de erflater ten hoogste aansprakelijk zijn te verhogen. Hoofregel is dat een erfgenaam aansprakelijk is voor alle schulden van de erflater. Met betrekking tot navorderings- en naheffingsaanslagen die na het overlijden van de belastingschuldige worden vastgesteld en met betrekking tot bedragen aan aansprakelijkstelling die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld, is een erfgenaam echter niet verder aansprakelijk dan tot het beloop van zijn erfdeel vermeerderd met het bedrag van hetgeen hem door de erflater is gelegateerd. Voorgesteld wordt het maximumbedrag waarvoor de erfgenaam voor die belasting- of aansprakelijkheidsschulden van de erflater ten hoogste aansprakelijk kan worden gesteld te verhogen met het bedrag dat van de erflater heeft verkregen door een schenking die kort voor het overlijden van de erflater al dan niet onder voorwaarde is gedaan. In de praktijk komt het voor dat belastingschuldigen of hoofdelijk aansprakelijk gestelden hun vermogen kort voor overlijden schenken aan hun erfgenamen. De erfenis zelf is in die gevallen soms gering of nihil. Het aansprakelijk stellen van erfgenamen levert in dergelijke situaties weinig tot geen belastingopbrengsten op. Aangezien de genoemde schenkingen niet meetellen voor de bepaling van het maximumbedrag waarvoor erfgenamen aansprakelijk zijn met betrekking tot navorderings- en naheffingsaanslagen die na het overlijden van de belastingschuldige worden vastgesteld en met betrekking tot bedragen aan aansprakelijkstelling die na het overlijden van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde worden vastgesteld, heeft de ontvanger op grond van de huidige wet- en regelgeving in zoverre geen mogelijkheid tot verhaal. De voorgestelde wetswijziging is bedoeld om dergelijke constructies te bestrijden door de Belastingdienst de mogelijkheid te geven om erfgenamen aan wie vermogen kort voor overlijden van de erflater (al dan niet onder opschortende voorwaarde) is geschonken aansprakelijk te stellen.

3. Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag

Algemeen

In aanvulling op de reguliere wijze van bekendmaking van een belastingaanslag wordt in het onderhavige wetsvoorstel een alternatieve wijze van bekendmaking van belastingaanslagen geïntroduceerd voor belastingaanslagen die zijn opgelegd aan rechtspersonen die (vermoedelijk) zijn opgehouden te bestaan. Deze wijziging beoogt de positie van de ontvanger als schuldeiser te versterken in situaties waarin de Belastingdienst derden aansprakelijk wil stellen voor een belastingschuld van een (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersoon. Daarvoor is namelijk, behalve als de rechtspersoon is opgehouden te bestaan bij gebrek aan baten, noodzakelijk dat de belastingaanslag is bekendgemaakt. Tevens wordt met deze aanpassing bereikt dat ook in geval van een (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon het heffingsproces kan worden afgerond: door bekendmaking van de belastingaanslag gaan diverse termijnen lopen, waaronder de bezwaartermijn, na ongebruikt verloop waarvan de belastingaanslag onherroepelijk komt vast te staan.

Aansprakelijkstelling van derden kan in beginsel pas plaatsvinden als de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. Een belastingschuldige is in gebreke als hij in verzuim is met de betaling van de belastingaanslag. De betalingstermijn gaat pas lopen als de

belastingaanslag rechtsgeldig bekend is gemaakt. Indien de belastingschuldige een rechtspersoon is die is ontbonden en vereffend, dient de vereffening door de rechter te worden heropend alvorens de ontvanger de belastingaanslag rechtsgeldig bekend kan maken. In geval van een naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon is dit niet altijd mogelijk. Zonder heropening en bekendmaking van de belastingaanslag aan een dergelijke rechtspersoon raakt deze niet in gebreke en kan de ontvanger geen derden aansprakelijk stellen voor de onbetaalde belastingschuld. Met name in situaties waarin rechtspersonen naar buitenlands recht of met hen gelieerde derden, zoals aandeelhouders die een liquidatie-uitkering hebben ontvangen, over liquide middelen beschikken om de belastingaanslag te voldoen, is dit zeer onbevredigend. Aansprakelijke derden profiteren alsdan van het feit dat de rechtspersoon niet meer bestaat of niet te achterhalen is of zij nog bestaat en kunnen daar in voorkomende gevallen misbruik van maken.

Via de voorgestelde alternatieve wijze van bekendmaking van een belastingaanslag aan (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersonen wordt dit misbruik aangepakt.

Bekendmaking belastingaanslag ten name van niet meer bestaande rechtspersonen is niet mogelijk

Bekendmaking van de belastingaanslag, hetgeen een voorwaarde is voor het intreden van de rechtsgevolgen ervan, is niet mogelijk aan een rechtspersoon die is opgehouden te bestaan omdat dan niemand bevoegd is om de rechtspersoon in rechte te vertegenwoordigen.

De Hoge Raad heeft het uitgangspunt dat bekendmaking van een belastingaanslag noodzakelijk is om een derde voor de belastingschuld aansprakelijk te kunnen stellen genuanceerd voor de situatie waarin de belastingaanslag is vastgesteld ten name van een rechtspersoon die bij gebrek aan baten heeft opgehouden te bestaan en waarin nadien niet blijkt van het bestaan van een aan de ontboden rechtspersoon toekomende bate welke aanleiding zou kunnen zijn de vereffening te (her)openen. Dan staat immers vast dat de rechtspersoon de aanslag niet zal betwisten en evenmin zal betalen. In die situatie kan degene die voor de belastingschuld van de betreffende rechtspersoon aansprakelijk is gesteld de ontvanger niet tegenwerpen dat de belastingaanslag niet bekend is gemaakt, aldus de Hoge Raad. Het feit dat de belastingaanslag niet rechtsgeldig bekend is gemaakt, doet in voormeld geval niet af aan het feit dat derden aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de belastingschuld van de rechtspersoon. Bekendmaking van de belastingaanslag is dus in deze situatie niet vereist. Dit is anders in gevallen waarin de rechtspersoon is ontbonden en vereffend en er een liquidatie-uitkering heeft plaatsgevonden. In die situatie geldt de hoofdregel die inhoudt dat de belastingschuldige eerst in gebreke dient te zijn met de betaling van de belastingschuld alvorens een derde aansprakelijk kan worden gesteld. Voor een naar Nederlands recht opgerichte rechtspersoon betekent dit dat de rechtbank het verzoek tot (her)opening van de vereffening dient toe te wijzen, waarna de rechtspersoon herleeft en de belastingaanslag op de juiste wijze bekend kan worden gemaakt. De rechtspersoon wordt dan in de gelegenheid gesteld om de belastingaanslag binnen de gestelde wettelijke termijn te voldoen. Indien hij de aanslag niet binnen de wettelijke termijn voldoet, raakt de belastingschuldige in gebreke. Doet die situatie zich voor bij een naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon dan dient (her)opening van de vereffening plaats te vinden volgens het recht waarnaar die rechtspersoon is opgericht.

Het vereiste van heropening van de vereffening en de problemen die dit veroorzaakt

De verplichting om van niet langer bestaande rechtspersonen - met uitzondering van de door de Hoge Raad geformuleerde uitzonderingssituatie - (her)opening van de vereffening te verzoeken frustreert of vertraagt in de praktijk de taak van de ontvanger om verschillende redenen: ten

eerste is niet altijd duidelijk, noch te achterhalen, of de rechtspersoon is opgehouden te bestaan en ten tweede is (her)opening van de vereffening in het buitenland niet altijd mogelijk.

Bij naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen is het recht van toepassing waarnaar de rechtspersoon is opgericht. Of (her)opening van de vereffening binnen dat recht mogelijk is, verschilt per land. Zo geldt in landen met een Angelsaksische rechtstraditie, maar ook in andere landen, de zogenoemde revenue rule. De regel houdt in dat een overheidsorgaan niet wordt toegelaten een procedure in dat land te voeren met het doel om de belastingwetgeving te handhaven. De heropening van de vereffening op verzoek van de Nederlandse Belastingdienst ten behoeve van de invordering van belastingen staat de rechter ter plaatse dan ook niet toe. Het volgende voorbeeld illustreert de werking van de revenue rule:

De ontvanger wil een belastingschuld invorderen van een rechtspersoon die is opgericht naar het recht van Jersey. Deze rechtspersoon is opgehouden te bestaan voordat de ontvanger de belastingaanslag aan de rechtspersoon bekend kan maken. De rechtspersoon is vereffend en het overschot van het vermogen is als liquidatie-uitkering aan de aandeelhouder uitbetaald. Aangezien de rechtspersoon is ontbonden en vereffend is er niemand meer vertegenwoordigingsbevoegd en kan de ontvanger de belastingaanslag niet bekendmaken. De rechtspersoon raakt daardoor niet in gebreke en een aansprakelijkstelling voor de openstaande belastingschuld is uitgesloten. De enige mogelijkheid die de ontvanger heeft om de belastingaanslag bekend te maken is het doen van een verzoek tot heropening van de vereffening van de niet meer bestaande rechtspersoon. Hiertoe dient een verzoek bij de rechter in Jersey te worden ingediend met toepassing van het recht van Jersey dat hiertoe de mogelijkheid biedt. Vaste jurisprudentie van Jersey stelt echter dat onder geen enkele omstandigheid de belastingwetgeving van een ander land wordt gehandhaafd. De facto is daarmee een buitenlands overheidsorgaan dat de vereffening wil (her)openen, waaronder de ontvanger in Nederland, niet-ontvankelijk.

Dit voorbeeld laat zien dat het feit dat een rechtstelsel de mogelijkheid biedt tot (her)opening van de vereffening op zichzelf niet wil zeggen dat de ontvanger dit ook kan bewerkstelligen. Dan zijn er ook nog rechtstelsels waarin het in zijn geheel niet mogelijk is om de vereffening van een niet meer bestaande rechtspersoon te heropenen. In beide situaties doet misbruik zich voor.

Alternatieve wijze van bekendmaken voor (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersonen

Zoals hierboven geschetst veroorzaakt het vereiste van heropening van de vereffening problemen in de invordering die kunnen resulteren in niet-invorderbare belastingaanslagen. Om zoveel mogelijk de invorderbaarheid van belastingaanslagen te effectueren, wordt voorgesteld te voorzien in een alternatieve wijze van bekendmaking van de belastingaanslag, voor de specifieke categorie van (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersonen te wier naam een belastingaanslag is gesteld. Indien de belastingschuldige een niet langer bestaande rechtspersoon is of een rechtspersoon waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan, dan wordt voorzien in een alternatieve wijze van bekendmaking. Deze wijze bestaat daaruit dat de ontvanger de belastingaanslag bekend kan maken door uitreiking of verzending van het door de inspecteur voor de belastingschuldige opgemaakte aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de laatst bekende

vestigingsplaats van de rechtspersoon is gelegen of bij de rechtbank Den Haag. Daarnaast, wanneer de ontvanger voor de alternatieve wijze van bekendmaking kiest, wordt een kopie van het aanslagbiljet zo spoedig mogelijk gepubliceerd in de Staatscourant en tevens uitgereikt of verzonden aan de laatst bekende bestuurder, aandeelhouder en vereffenaar van de (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon.

Met de onderhavige aanpassing kan de belastingaanslag aan (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersonen op alternatieve wijze bekend worden gemaakt, waarna de betalingstermijn gaat lopen en de belastingschuldige in gebreke raakt indien de belastingschuld niet wordt voldaan. Hierna kan een derde aansprakelijk worden gesteld.

4. Uitbreiding informatieverplichting

Ingevolge dit wetsvoorstel wordt de informatieplicht die reeds geldt voor de belastingschuldige en de aansprakelijk gestelde ook van toepassing op de (vermoedelijk) aansprakelijke die nog niet formeel (bij beschikking) door de Belastingdienst aansprakelijk is gesteld.

Nadat een belastingschuldige in gebreke is gebleven met de betaling van zijn belastingschuld kan de Belastingdienst onder voorwaarden een derde aansprakelijk stellen voor die belastingschuld. De Belastingdienst dient een dergelijke aansprakelijkstelling te onderbouwen en is daarvoor mede afhankelijk van de informatie die door de belastingschuldige, de (vermoedelijk) aansprakelijke of een andere derde is verstrekt. In de praktijk is de informatieplicht van de belastingschuldige of van een specifiek aangewezen derde niet altijd voldoende om te bepalen of iemand aansprakelijk gesteld kan worden voor de belastingschuld van de belastingschuldige. De bestaande informatieverplichtingen kunnen bijvoorbeeld ontoereikend zijn als de belastingschuldige zich niet in Nederland bevindt, als hij weigert de informatie te verstrekken of als hij niet beschikt over informatie voor een aansprakelijkstelling. Om in die gevallen toch voldoende informatie te vergaren waardoor een eventuele aansprakelijkstelling mogelijk is, wordt voorgesteld de informatieplicht uit te breiden naar vermoedelijk aansprakelijken.

De voorgestelde uitbreiding van de informatieplicht geldt uitsluitend voor zover de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de invordering. Van de Belastingdienst wordt verwacht dat concreet en duidelijk wordt aangegeven welke informatie wordt verlangd en waarom deze voor de invordering relevant is. Bij het uitoefenen van deze bevoegdheid moet de Belastingdienst opereren binnen de grenzen van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het motiveringsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het proportionaliteitsbeginsel. Het motiveringsbeginsel brengt mee dat eenieder recht heeft op een goede motivering van besluiten van de overheid.

Daarnaast wordt de rechtsbescherming van aansprakelijk gestelden versterkt in situaties waarin de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaard omdat niet voldaan is aan de informatieverplichtingen. Op grond van het onderhavige wetsvoorstel wordt ook als niet voldaan is aan de informatieverplichtingen van de IW 1990 de bewijslast slechts omgekeerd en verzwaard als het aan de aansprakelijk gestelde is te wijten dat niet voldaan is aan die informatieverplichtingen. Op grond van de huidige regelgeving is dit slechts het geval als niet voldaan is aan de informatieverplichtingen van de AWR.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

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

Een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan kan op grond van het onderhavige wetsvoorstel rechtsgeldig bekend worden gemaakt zonder heropening van de vereffening. Na deze alternatieve wijze van bekendmaking beginnen de termijnen zoals de bezwaartermijn en de betalingstermijn van de belastingaanslag te lopen. De rechtspersoon die is opgehouden te bestaan kan echter niet meer rechtsgeldig worden vertegenwoordigd waardoor namens de rechtspersoon geen bezwaar meer kan worden ingediend tegen de belastingaanslag. De Hoge Raad heeft echter beslist dat de voormalige vereffenaar, of degene wiens belang rechtstreeks bij de vereffening is betrokken omdat hij een uitkering heeft ontvangen uit hetgeen na de voldoening van de vereffening was overgebleven, die een bezwaarschrift op naam van deze rechtspersoon indient, ontvankelijk is. Een dergelijk bezwaar dient als prematuur bezwaar te worden behandeld. Noch de Belastingdienst, noch de belastingplichtige is in die situatie gebonden aan termijnen voor de afdoening of indiening van het bezwaar. Dit acht het kabinet ongewenst. De onderhavige wijziging van de AWR dient ter opvulling van dit hiaat en biedt de belanghebbende meer rechtsbescherming.

Artikel II, onderdeel A (artikel 2 van de Invorderingswet 1990)

De toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 2 van de IW 1990 is opgenomen in de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 33 van de IW 1990.

Artikel II, onderdeel B (artikel 8 van de Invorderingswet 1990)

Het voorgestelde tweede lid van artikel 8 van de IW 1990 voorziet in de mogelijkheid voor de ontvanger om op een alternatieve wijze de belastingaanslag bekend te maken in het geval de belastingplichtige een rechtspersoon is die is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan. Daarmee wordt bewerkstelligd dat indien er sprake is van een dergelijke rechtspersoon de bekendmaking van de belastingaanslag mogelijk is zonder dat daarbij (her)opening van de vereffening nodig is.

De bepaling is zowel van toepassing op niet meer bestaande als op vermoedelijk niet meer bestaande rechtspersonen. Het is aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat er sprake is van een (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. Slechts in die gevallen kan de bekendmaking op de voorgestelde alternatieve wijze plaatsvinden.

Voor de uitbreiding van het bereik van de regeling naar vermoedelijk niet meer bestaande rechtspersonen is gekozen omdat het in de praktijk niet altijd duidelijk is of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan omdat de ontvanger niet altijd over de feiten beschikt waaruit dit blijkt. Voor de ontvanger geldt immers uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat een inschrijving in het Handelsregister niet beslissend is voor de vraag of de rechtspersoon nog bestaat of is opgehouden te bestaan. Ook voor rechtspersonen die naar buitenlands recht zijn opgericht is een handelsregister, of daarmee vergelijkbare buitenlandse registratie, niet altijd beslissend voor het antwoord op de vraag of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Zo geldt in sommige landen dat alleen bepaalde personen beschermd worden door hetgeen in een register staat vermeld. Ook

kan het voorkomen dat een uitschrijving uit een register weliswaar voor eenieder heeft te gelden, maar dat het vermogen van de rechtspersoon bij uitschrijving aan de staat vervalt. De onduidelijkheden in combinatie met de bewijstechnische moeilijkheden waar de ontvanger tegenaan loopt, hebben geleid tot het onderhavige voorstel voor de wijze van bekendmaking van een belastingaanslag ten name van een (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. 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.

Ingevolge het voorgestelde tweede lid van artikel 8 van de IW 1990 kan de ontvanger een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan bekendmaken door uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank die is gelegen in het rechtsgebied van de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon of bij de rechtbank Den Haag. Hiervoor mag de ontvanger uitgaan van het in de Basisregistratie Personen laatst vermelde adres of bij ontbreken daarvan het adres dat is vermeld in een ander register. Deze 'openbare bekendmaking' geschiedt bij de rechtbank in het rechtsgebied van de in Nederland laatst bekende vestigingsplaats. Indien de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon onbekend is of indien de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon in het buitenland is gelegen geschiedt de betekening bij de rechtbank Den Haag. De ontvanger draagt vervolgens zo spoedig mogelijk zorg voor publicatie van de aanslag in de Staatscourant onder vermelding van het adres van de Belastingdienst waar een afschrift van het aanslagbiljet kan worden opgevraagd. De bedoeling van de publicatie in de Staatscourant is dat potentiële belanghebbenden bekend worden met de belastingaanslag en vervolgens een kopie van het aanslagbiljet op het kantoor van de Belastingdienst opvragen. Deze belanghebbenden worden zo onder meer in de gelegenheid gesteld om een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in te dienen. Als extra waarborg dat de meest voor de hand liggende belanghebbenden daadwerkelijk op de hoogte raken van de belastingaanslag, bepaalt de onderhavige voorgestelde wijziging ook 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.

Artikel II, onderdeel C (artikel 27 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 8, tweede lid, van de 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. Na een dergelijke bekendmaking van de aanslag gaat de betalingstermijn van de aanslag lopen en 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) heeft opgehouden te bestaan. Het recht op dwanginvordering van

die belastingaanslag verjaart als de procedures langer dan vijf jaar duren. Zonder nadere regelgeving kan de ontvanger deze verjaring niet stuiten als er nog geen derde aansprakelijk is gesteld voor de betreffende belastingschuld. Het voorgestelde derde lid van artikel 27 van de IW 1990 voorziet in een oplossing in deze situatie. De ontvanger kan de verjaring van een belastingaanslag ten name van een (vermoedelijk) ontbonden rechtspersoon 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 in Nederland laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon of, indien de laatst bekende vestigingsplaats onbekend is of in het buitenland is gelegen, bij de rechtbank Den Haag. De ontvanger draagt vervolgens zo spoedig mogelijk zorg voor publicatie van de schriftelijke mededeling in de Staatscourant. De bedoeling van de publicatie in de Staatscourant is dat potentiële belanghebbenden bekend worden met de stuiting van de verjaring van de belastingaanslag. 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 II, onderdelen A en D (artikelen 2 en 33 van de Invorderingswet 1990)

In het onderhavige wetsvoorstel wordt een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling in artikel 33a van de IW 1990 geïntroduceerd. In die bepaling wordt het begrip lichaam gebruikt dat in de IW 1990 nog niet algemeen is gedefinieerd. Omdat het begrip lichaam in diverse aansprakelijkheidsbepalingen in de IW 1990 wordt gebruikt, wordt voorgesteld om een definitie ervan op te nemen in artikel 2, tweede lid, van de IW 1990, die van toepassing is op de gehele IW 1990. De definitie van het begrip lichaam in het huidige artikel 33, tweede lid, van de IW 1990 kan daarmee komen te vervallen. Voor de definitie van het begrip lichaam wordt in het onderhavige voorstel aangesloten bij de bestaande definitie in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de AWR. Op grond van die bepaling zijn lichamen: verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens.

Artikel II, onderdeel E (artikel 33a van de Invorderingswet 1990)

Het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990 regelt de aansprakelijkheid van begunstigden 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 belastingontwijking waardoor de Belastingdienst beperkt wordt in zijn verhaalsmogelijkheden tegen te gaan. De actio pauliana uit het burgerlijk recht biedt de Belastingdienst, met name in internationale situaties, daartoe onvoldoende mogelijkheden.

Voorwaarden aansprakelijkheid

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

1. een handeling die onverplicht is verricht;
2. benadeling van de Belastingdienst (de ontvanger) in zijn verhaalsmogelijkheden; en
3. wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als zijn wederpartij.

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 nog 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 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;
- aflossen van een schuld;
- 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, dus ook onverplicht verrichte feitelijke handelingen, kunnen leiden tot aansprakelijkheid. Hiervoor is gekozen om te voorkomen dat er 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 anders kunnen voordoen. Daarbij is het ook om principiële redenen gewenst om onverplicht verrichte feitelijke handelingen onder het bereik van de onderhavige aansprakelijkheidsbepaling te laten vallen; ook die handelingen kunnen immers worden verricht met als doel om de ontvanger te benadelen en belastingbetaling te ontwijken. 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 daarentegen kan wel tot aansprakelijkheid op grond van het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990 leiden. Zo kan in een overeenkomst zijn vastgelegd dat het vermogen van de belastingschuldige overgaat op zijn kind op de 25ste geboortedag van dat kind. In dat geval is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990 de totstandkoming van de overeenkomst de relevante handeling en niet het vervullen van de voorwaarde. 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 hybride entiteiten die in het ene land wel en in het andere land niet fiscaal transparant zijn. Met de toevoeging 'al dan niet tezamen met anderen' wordt beoogd te voorkomen dat de aansprakelijkheidsbepaling toepassing mist in situaties waarin de belastingschuldige derden inzet 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. In de voorgestelde tekst van artikel 33a van de IW 1990 ten slotte, is niet het moment van verrichten, maar het moment van totstandkoming van de benadelende handeling bepalend voor de vraag of de wettelijke bewijsvermoedens gelden. Zo is bijvoorbeeld een schenking onder opschortende voorwaarde tot stand gekomen op het moment waarop de opschortende voorwaarde intreedt.

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 zijn wederpartij

Als derde voorwaarde voor aansprakelijkheid geldt dat er sprake is van wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als zijn wederpartij (de begunstigde). Van wetenschap van benadeling is al 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 en derde lid, van de IW 1990 in een omkering van de bewijslast als 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 er sprake is van een nauwe relatie tussen de belastingschuldige en de begunstigde. Voor de definitie van een dergelijke 'nauwe relatie' is niet volledig aangesloten bij de actio pauliana maar bij het in de IW 1990 gebruikelijke begrippenkader en, in het bijzonder, bij de definitie zoals die gehanteerd wordt in artikel 40 van de IW 1990. Anders dan in artikel 40 van de 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, in plaats van ten minste een derde deel van de aandelen. De 5%-eis sluit aan bij diverse bepalingen in de heffings sfeer, onder meer bij het onderscheid dat de Wet IB 2001 maakt tussen gewone beleggers en aanmerkelijkbelangaandeelhouders. Bij natuurlijke personen is een 'nauwe relatie' bijvoorbeeld het zijn van partner of bloedverwant in de rechte lijn. Bij lichamen, als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de AWR, is van een nauwe relatie sprake als de begunstigde een orgaan is dat zeggenschap heeft, zoals de bestuurder, de toezichthouder of de aanmerkelijkbelangaandeelhouder. Het is in deze gevallen aan de begunstigde om te bewijzen dat

hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de Belastingdienst door de handeling in zijn verhaalsmogelijkheden zou worden benadeeld.

Gelijkgestelden

Het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, onderdeel a, van de IW 1990 bevat een bepaling 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 vierde 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. Met het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, onderdeel b, van de IW 1990 wordt de zogenoemde beleidsbepaler onder de werking van de regeling gebracht. Hierbij wordt aangesloten bij de omschrijving die in artikel 36, vijfde lid, onderdeel b, van de IW 1990 is gebruikt. Het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, onderdeel c, van de IW 1990 bepaalt dat lichamen als bedoeld in de artikelen 2 en 3 van de Wet Vpb 1969 voor de toepassing van genoemd artikel 33a worden gelijkgesteld met lichamen. Hiermee vallen ook (buitenlandse) rechtsvormen die niet onder de definitie van lichaam van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de AWR vallen en ook geen natuurlijk persoon zijn 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. In het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, onderdeel d, van de IW 1990 wordt met een belang in een lichaam gelijkgesteld de gerechtigdheid, direct of indirect, tot ten minste 5% van het vermogen of van het resultaat van het lichaam. In het voorgestelde artikel 33a, vierde lid, onderdeel e, van de IW 1990 ten slotte, wordt een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht gelijk gesteld met een onverplicht verrichte rechtshandeling. 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.

APV's

In het voorgestelde artikel 33a, vijfde lid, van de IW 1990 worden de bepalingen die gelden voor (toerekening van) afgezonderde vermogens als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet IB 2001 (APV's) van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit heeft tot gevolg dat voor de toepassing van artikel 33a van de IW 1990 een APV en een handeling door een APV overeenkomstig artikel 2.14a, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt 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, van de 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. Deze bepaling is nodig om te voorkomen dat de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigten wordt ontlopen door het tussenschuiven van een APV.

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 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. Indien er sprake is van meerdere begunstigten, 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, zesde lid, van de 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.

Een voorbeeld ter illustratie van de werking van artikel 33a van de IW 1990

A heeft in 2001 zijn vermogen van € 100 miljoen ondergebracht in een Limited (Ltd) op Bermuda (rechtspersoon). In 2010 hangt A deze Ltd onder een trust op Jersey (afgezonderd particulier vermogen, hybride rechtsfiguur), die vanaf dat moment 100% aandeelhouder is. De trust wordt bestuurd door X. In 2018 wordt de Ltd ontbonden, en wordt een liquidatie-uitkering van € 100 miljoen gedaan aan de trust, waarna de Ltd ophoudt te bestaan. De trust schenkt dit bedrag vervolgens aan B en C, de kinderen van A. De inspecteur ontvangt in 2025 informatie uit Jersey en legt dat jaar aan A een navorderingsaanslag inkomstenbelasting van € 20 miljoen op over het jaar 2018 in verband met uitkeringen door de Ltd. Aan de Ltd, die volgens de inspecteur feitelijk vanuit Nederland wordt geleid, legt hij in 2027 navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting van in totaal € 15 miljoen op over de nog navorderbare jaren. A is evenwel in 2022 overleden en heeft niets nagelaten. De ontvanger kan de aanslag inkomstenbelasting, noch de aanslagen vennootschapsbelasting bij de belastingschuldigen zelf invorderen. De ontvanger wil daarom de kinderen B en C voor zowel de verschuldigde inkomstenbelasting als de verschuldigde vennootschapsbelasting aansprakelijk stellen op grond van artikel 33a van de IW 1990.

Aansprakelijkheid voor de navorderingsaanslag inkomstenbelasting:

In het voorbeeld is de schenking van € 100 miljoen van de trust aan de kinderen B en C de handeling die de ontvanger benadeelt. Immers met het ophangen van de Ltd aan de trust op Jersey is het vermogen van A nog niet verdwenen; op grond van het vijfde lid van het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990 wordt de trust en worden handelingen van de trust toegerekend aan A. B en C zijn de begunstigten die profiteren van de benadelende handelingen van de trust, onderscheidenlijk A. B en C zijn, als kinderen van A, gelieerde personen in de zin van het tweede lid van het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990. De benadelende handeling, de schenking aan B en C, heeft plaatsgevonden nadat de inkomstenbelastingsschuld materieel verschuldigd is geworden. Zowel B als C dient daarom afzonderlijk te bewijzen dat hij niet wist en ook niet behoorde te weten dat de ontvanger door de handeling benadeeld zou worden in zijn

verhaalsmogelijkheden. De ontvanger kan zowel B als C aansprakelijk stellen voor de schuld van in totaal € 20 miljoen. Ieder zijn zij immers voor € 50 miljoen begunstigd.

Aansprakelijkheid voor de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting:

De handeling die de ontvanger benadeelt in zijn mogelijkheden tot verhaal van de vennootschapsbelastingsschuld van de Ltd is in bovenstaand voorbeeld de liquidatie-uitkering aan de trust. De ontvanger dient, als het recht van Bermuda dit toelaat, via een civiele procedure met toepassing van het recht van Bermuda, de liquidatie-uitkering bij de trust terug te vorderen. Dit stuit niet alleen op praktische bezwaren, maar is bovendien zinloos omdat het geld reeds is geschonken aan B en C. Het doen van een liquidatie-uitkering na ontbinding van de Ltd is op zichzelf beschouwd mogelijk geen onverplichte handeling, maar deze handeling staat niet op zichzelf. In dit geval is het besluit tot ontbinding en de daaropvolgende vereffening en liquidatie-uitkering een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht. Dit samenstel van handelingen heeft in het voorbeeld tot benadeling geleid in 2018, dus na het materieel ontstaan van de vennootschapsbelastingsschuld. A is aansprakelijk voor die schuld omdat de uitdeling aan de trust op grond van het voorgestelde artikel 33a, vijfde lid, van de IW 1990 aan hem wordt toegerekend. A biedt echter geen verhaal. B en C zijn, indirect, de begunstigten van het samenstel van rechtshandelingen, want zij ontvangen uiteindelijk het vermogen uit de Ltd. Als bloedverwanten in de rechte lijn van A zijn indirect B en C aan de Ltd gelieerde partijen als bedoeld in het tweede lid van het voorgestelde artikel 33a van de IW 1990. Er geldt daarom een wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling bij zowel de Ltd als bij B en C.

Artikel II, onderdeel F (artikel 48 van de Invorderingswet 1990)

Volgens het Burgerlijk Wetboek (BW) zijn erfgenamen die de nalatenschap niet beneficiair aanvaarden 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 van de uit het BW voortvloeiende aansprakelijkheid van erfgenamen voor een bepaalde situatie losgelaten, namelijk in geval van kort voor overlijden van de erflater ten laste van diens vermogen (al dan niet onder opschortende voorwaarde) gedane schenkingen. 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 gedaan binnen 180 dagen voorafgaand aan het overlijden van de schenker. De uitgebreide 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 volzin, van de SW 1956. Schenkingen onder ontbindende voorwaarde worden geacht tot stand te komen op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten. Schenkingen onder opschortende voorwaarde komen op grond van artikel 1, negende lid, van de SW 1956 tot stand wanneer de voorwaarde wordt vervuld. Op grond van artikel 12, eerste lid, tweede volzin, van de 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 volzin, van de SW 1956, ook van toepassing op artikel 48 van de 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, van de SW 1956 wordt onder schenking verstaan de gift, bedoeld in artikel 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek (BW), voor zover artikel 13 van de SW 1956 niet van toepassing is, en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van Boek 6, van het BW.

Artikel II, onderdeel G (artikel 49 van de Invorderingswet 1990)

Met de voorgestelde aanpassing van de aanhef van artikel 49, vijfde lid, van de IW 1990 wordt de tekst van het vijfde lid in overeenstemming gebracht met de tekst van het vierde lid.

Op grond van artikel 49, vierde lid, van de IW 1990 is hoofdstuk V van de AWR, dat regels bevat over bezwaar en beroep, van overeenkomstige toepassing op de aansprakelijkheidsbeschikking, genoemd in artikel 49, eerste lid, van de IW 1990. Onderdeel van genoemd hoofdstuk V zijn de artikelen 25, derde lid, en 27e, van de AWR die bepalen dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzwared indien de vereiste aangifte niet is gedaan of indien sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Deze omkering en verzwaring van de bewijslast geldt in de fase van bezwaar en beroep tegen de belastingaanslag. De belastingplichtige dient in dat geval te doen blijken dat de belastingaanslag niet juist is. Hoewel dat in de toelichting op de huidige wettekst niet expliciet is benoemd, betekent het van overeenkomstige toepassing zijn van hoofdstuk V op het bezwaar en beroep tegen de aansprakelijkheidsbeschikking onder meer dat de omkering en verzwaring van de bewijslast van overeenkomstige toepassing is op de aansprakelijk gestelde, met dien verstande dat voor een onherroepelijk geworden informatiebeschikking gelezen dient te worden het niet, niet tijdig of niet volledig voldoen aan een verzoek om informatie van de inspecteur op grond van de AWR, dan wel van de ontvanger op grond van de IW 1990. Dit betekent dat als niet is voldaan aan de informatieverplichtingen van de AWR of van de IW 1990 de aansprakelijk gestelde die in bezwaar of beroep tegen de aansprakelijkheidsbeschikking gaat, dient te doen blijken dat de aansprakelijkstelling zelf of de hoogte van de aansprakelijkstelling niet juist is.

Met het voorgestelde artikel 49, vijfde lid, onderdeel c, van de IW 1990 wordt geregeld dat de omkering en verzwaring van de bewijslast voor de aansprakelijk gestelden niet geldt ingeval zij aannemelijk maken dat het niet aan hen is te wijten is dat zijzelf, of derden, niet of niet volledig hebben voldaan aan de informatieverplichtingen van de IW 1990. Voor de informatieverplichtingen van de AWR is dit reeds geregeld in artikel 49, vijfde lid, onderdeel b, van de IW 1990. De hiervoor bedoelde derden zijn (rechts)personen bij wie zich gegevensdragers bevinden van de informatieplichtige, bedoeld in artikel 59 van de IW 1990, administratieplichtigen als bedoeld in artikel 62 van de IW 1990 en financiële ondernemingen als bedoeld in artikel 62bis van de IW 1990. Voor alle overige gevallen waarin niet aan de betreffende informatieverplichting is voldaan, oftewel indien het wel aan de aansprakelijk gestelde te wijten is dat niet aan de betreffende informatieverplichting is voldaan, blijft de omkering en verzwaring van de bewijslast gelden.

Artikel II, onderdeel H (artikel 55 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 55 van de 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 belastingschuldige 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 II, onderdeel I (artikel 56 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 56 van de IW 1990 regelt een verhaalsmogelijkheid van de met name genoemde aansprakelijk gestelden, waaronder inleners en (onder)aannemers, voor de situatie waarin voor dezelfde belastingschuld 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 belastingschuldige. Anderzijds kan de bestuurder zijn aansprakelijkheidsschuld niet afwentelen op de begunstigde.

Artikel II, onderdeel J (artikel 58 van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde wijziging van artikel 58 van de 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 van de AWR. Artikel 47 van de 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 van de AWR zowel aan degene die met zekerheid belastingplichtig is als degene die vermoedelijk belastingplichtig is. Artikel 58 van de IW 1990 biedt een soortgelijke verplichting momenteel niet voor degene die (vermoedelijk) aansprakelijk is, maar nog niet formeel aansprakelijk is gesteld. Met de voorgestelde wijzigingen wordt deze verplichting ingevoerd.

Artikel III

De voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigen is van toepassing op handelingen die op of na de datum van inwerkingtreding van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel tot stand zijn gekomen. Bij een samenstel van handelingen dient derhalve de handeling die tot benadeling heeft geleid te zijn verricht op of na de datum van inwerkingtreding van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel.

De voorgestelde uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen met schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden van de erflater zijn gedaan, is slechts van toepassing op schenkingen die tot stand zijn gekomen na de datum van inwerkingtreding van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel.

Artikel IV

Omdat de consultatie van dit wetsvoorstel heeft kunnen leiden tot anticipatiegedrag, stelt het kabinet voor zowel aan de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigen, als aan de voorgestelde uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen, als aan de voorgestelde alternatieve bekendmaking van belastingaanslagen die zijn opgelegd aan rechtspersonen die (vermoedelijk) zijn opgehouden te bestaan, terugwerkende kracht te verlenen tot en met 20 juli 2017, [PM] uur, het tijdstip van aanvang van de internetconsultatie van dit wetsvoorstel.