

Vergaderjaar 2018–2019

**35 027**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

<b>Inhoudsopgave</b>	<b>Blz.</b>
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Technische aanpassingen fiscale begrenzingsverplichte beroeps- en bedrijfstakpensioenregelingen	2
3. Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegvergoedingen	2
4. Verwerken van kentekengegevens in het kader van de motorrijtuigenbelasting	3
5. Invorderingswet 1990	9
5.1. Algemeen	9
5.2. Aansprakelijkheid van begunstigen	13
5.3. Uitbreiding verhaalsmogelijkheden op erfgenamen	16
5.4. Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag	16
5.5. Uitbreiding informatieverplichting	17
6. Overtredersbegrip in de fiscaliteit	19
7. Aanpassing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland	20
8. Naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen	21
9. Budgettaire aspecten	21
10. EU-aspecten	21
11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	22
12. Uitvoeringskosten Belastingdienst	22
13. Advies en consultatie	22
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	22

## **I. ALGEMEEN**

### **1. Inleiding**

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. In lijn met voorgaande jaren bevat het pakket Belastingplan 2019 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. De maatregelen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 hebben geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire beeld en koopkrachtbeeld voor 2019. Het is wel wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2019 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder. Dit wetsvoorstel bevat:

- een verlenging van de geldigheidsduur van de vrijstelling pleegvergoedingen door het aanpassen van de horizonbepaling;
- een aanpassing van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) zodat de Belastingdienst voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994 zogenoemde kentekengegevens kan verwerken;
- vier invorderingsvoorstellen die primair zijn bedoeld om gezamenlijk een belangrijke bijdrage te leveren, zowel repressief als preventief, aan het aanpakken van verhaalsconstructies;
- een aantal meer technische wijzigingen dat alleen wordt toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Het algemeen deel van deze memorie is ingedeeld naar belastingwet die wordt gewijzigd. Na de paragrafen waarin de voorgestelde maatregelen worden uiteengezet, wordt achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burger, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en het resultaat van advies en consultatie bij de totstandkoming van dit wetsvoorstel.

### **2. Technische aanpassingen fiscale begrenzingen verplichte beroeps- en bedrijfstakpensioenregelingen**

Met betrekking tot de fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw van zelfstandige beroepsbeoefenaren in verplichte beroeps- en bedrijfstakpensioenregelingen wordt voorgesteld om twee delegatiebepalingen aan te passen. De eerste wijziging ziet op het herstel van een omissie, waarmee de delegatiegrondslag voor de toepassing van de deeltijdfactor op de zogenoemde AOW-inbouw kloppend wordt gemaakt. De tweede wijziging hangt samen met de toezegging om het mogelijk te maken dat een periode van afwezigheid wegens zwangerschap of bevalling fiscaal geen gevolgen hoeft te hebben voor de pensioenopbouw van zelfstandige beroepsbeoefenaren in een verplichte beroeps- of bedrijfstakpensioenregeling.<sup>1</sup>

### **3. Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegvergoedingen**

Voorgesteld wordt de vrijstelling van pleegvergoedingen in ieder geval ook in 2019 te laten gelden. Op grond van de in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) opgenomen horizonbepaling vervalt onder meer de vrijstelling van pleegvergoedingen met ingang van 1 januari 2019. Deze vrijstelling is per 2013 ingevoerd. Met de vrijstelling moet worden voorkomen dat bij het bieden van pleegzorg aan meer dan drie kinderen een onderzoek zou moeten worden ingesteld of er sprake is van een bron van inkomen doordat bij het opvangen van meer dan drie kinderen de pleegvergoeding mogelijk uitgaat boven de kosten die pleegouders voor hun pleegkinderen maken. De vrijstelling heeft destijds

<sup>1</sup> Aangangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1505.

via de horizonbepaling in beginsel een tijdelijk karakter gekregen, waarbij de vrijstelling uiteindelijk structureel zou worden gemaakt bij een positieve uitkomst van een door het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) in 2017 uit te voeren beleidsevaluatie over de gevolgen van de vrijstelling. In het kader van het Actieplan Pleegzorg 2017–2018 van 30 mei 2017<sup>2</sup> wordt vanuit onder meer het Ministerie van VWS in een breder kader gekeken naar de opgaven in de pleegzorg. Onderdeel daarvan is een onderzoek naar de financiële aspecten van pleegzorg waaronder de pleegvergoedingen aan pleegouders en de kosten waar zij mee te maken krijgen. Omdat de resultaten van dit onderzoek noodzakelijk zijn voor de hiervoor beschreven evaluatie en die resultaten niet eerder dan in 2018 beschikbaar zouden zijn, is in afwachting daarvan de evaluatie van de vrijstelling voor pleegvergoedingen met een jaar uitgesteld en is de horizonbepaling met een jaar verlengd tot 1 januari 2019. Voornoemd onderzoek heeft inmiddels plaatsgevonden. Hoewel de uitkomsten daarvan – die als basis zullen dienen voor de evaluatie van de vrijstelling – aanleiding geven om te verwachten dat de vrijstelling structureel gemaakt kan worden, wil het kabinet eerst de evaluatie van de vrijstelling afwachten en een kabinetsreactie op het onderzoeksrapport en de evaluatie opstellen. Om pleegouders echter niet in onzekerheid te laten over de voortzetting van de vrijstelling voor het jaar 2019, wordt voorgesteld de in de genoemde horizonbepaling opgenomen vervaldatum voor de vrijstelling van pleegvergoedingen te verschuiven naar 1 januari 2020. Zodra voornoemde evaluatie en kabinetsreactie beschikbaar zijn en daaruit volgt dat de vrijstelling structureel kan worden, zal dit via het indienen van een nota van wijziging op onderhavig wetsvoorstel alsnog worden bewerkstelligd.

#### **4. Verwerken van kentekengegevens in het kader van de motorrijtuigenbelasting**

##### *Inleiding*

De Belastingdienst is onder meer belast met het heffen van motorrijtuigenbelasting (MRB) en is bevoegd hiervoor de benodigde informatie te verzamelen en te gebruiken.<sup>3</sup> Voor een juiste heffing van MRB is de verwerking van zogenoemde kentekengegevens noodzakelijk. Onder kentekengegevens wordt in de onderhavige context verstaan het kenteken, de locatie, de datum en het tijdstip van vastlegging en (in voorkomend geval) de foto-opname van het motorrijtuig.

De kentekengegevens kwalificeren als persoonsgegevens. In de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)<sup>4</sup>, die op 25 mei 2018 in werking is getreden, wordt het belang van transparantie over het gebruik van persoonsgegevens benadrukt. Dit is voor het kabinet mede aanleiding om een meer gedetailleerde wettelijke basis op te nemen voor het gebruik van de kentekengegevens voor de heffing en de controle van de MRB. De zogenoemde ANPR-arresten waren voorts voor de Belastingdienst aanleiding om uit voorzorg het gebruik van gegevens ontleend aan camera's met Automatic Number Plate Recognition (ANPR)-technologie

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31 839, nr. 580.

<sup>3</sup> Vanzelfsprekend dient de Belastingdienst hierbij in overeenstemming te handelen met toepasselijke wettelijke regelingen (waaronder privacyregelgeving), ongeschreven rechtsregels en algemene rechtsbeginselen. Daarnaast zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van toepassing op de informatiebevoegdheden van de Belastingdienst (zie verder de paragraaf over gegevensbescherming).

<sup>4</sup> Verordening (EU) 2016/679 van het Europees parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (Algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119).

(de kentekengegevens) bij controle van de MRB (tijdelijk) stop te zetten. Nadere bestudering van deze arresten heeft echter tot de conclusie geleid dat de reikwijdte van deze arresten niet zo vergaand is als eerder werd gedacht. In die arresten wordt het ontbreken van een wettelijke grondslag voor het langere tijd volgen van personen als ommissie aangemerkt. Voor de heffing en controle van de MRB is het echter niet nodig om belastingplichtigen voor langere tijd te volgen.<sup>5</sup> Om iedere onduidelijkheid te voorkomen en zekerheid te scheppen regelt het kabinet met dit voorstel expliciet dat de Belastingdienst<sup>6</sup> voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994 de kentekengegevens kan verwerken. Het voorstel doet niets af aan de reeds bestaande bevoegdheden van de Belastingdienst.

### *Voorstel*

In de Wet MRB 1994 wordt een bepaling opgenomen waarin specifiek is geregeld dat de Belastingdienst voor het toezicht op en de handhaving van die wet kentekengegevens kan verwerken. Deze kentekengegevens kunnen door de Belastingdienst worden vastgelegd met behulp van een technisch hulpmiddel. Met een technisch hulpmiddel wordt in ieder geval bedoeld op zogenoemde Elektronische Camerabeelden (ECB)-camera's boven de Nederlandse wegen<sup>7</sup> met ANPR-technologie, camera's op, aan of in scanauto's met ANPR-technologie en camera's met ANPR-technologie op, aan of in flitspalen langs de Nederlandse wegen.<sup>8</sup> ANPR is een techniek waarmee kentekens met behulp van camera's automatisch worden gelezen en waarbij de locatie, de datum en het tijdstip worden vastgelegd.

In het beoogde proces komen deze gegevens vervolgens ongefilterd en ogenblikkelijk binnen bij de Belastingdienst.<sup>9</sup> Het betreft een eigen gegevensstroom. Het verder verwerken (concreet: het vergelijken met een of meer referentiebestanden) van de kentekengegevens vindt op grond van de voorgestelde bepaling plaats in het kader van de heffing van MRB. De MRB wordt geheven van degene die een motorrijtuig (een personenauto, bestelauto, motorrijwiel, vrachtauto of autobus) houdt; dit is degene op wiens naam het motorrijtuig is gesteld in het kentekenregister of degene die het motorrijtuig feitelijk tot zijn beschikking heeft. In bepaalde gevallen wordt geen of tegen een gereduceerd tarief MRB geheven, zoals bij schorsing, de handelaarsregeling en de overgangsregeling voor oldtimers. Met behulp van de kentekengegevens kan de Belastingdienst controleren of de genoemde fiscale faciliteiten terecht zijn toegepast. Alleen op die manier kan doeltreffend worden gecontroleerd of er geen misbruik is gemaakt van die faciliteiten. Hiervoor is een enkele constatering voldoende (er is geen sprake van volgen). De kentekengegevens die uiteindelijk relevant zijn voor de MRB, kunnen verder worden

<sup>5</sup> De ANPR-arresten zagen op de regeling bijtelling privégebruik auto van de zaak in de inkomstenbelasting en de loonbelasting.

<sup>6</sup> In de praktijk gaat het hierbij om hiertoe gemandateerde ambtenaren van de Belastingdienst. De inspecteur is het bestuursorgaan dat in de voorgestelde bepaling wordt genoemd en dat bevoegd is tot het heffen van de MRB. In deze toelichting zal de Belastingdienst (als verzamelbegrip) worden gebruikt.

<sup>7</sup> In de Wet MRB 1994 wordt verstaan onder weg: elke voor het openbaar rijverkeer of ander verkeer openstaande weg en elk zodanig pad, de in de weg of het pad liggende bruggen en duikers alsmede de tot de weg behorende paden en berm en zijvakken.

<sup>8</sup> De Belastingdienst gaat de ECB-camera's en de camera's met ANPR-technologie op, aan of in flitspalen langs de Nederlandse wegen medegebruiken en wordt eigenaar van de scanauto's met ANPR-camera's voor MRB-toezicht. De ANPR-camera's voor toezicht MRB aan of in scanauto's worden aangeschaft.

<sup>9</sup> Dit gebeurt met behulp van een bestand dat hierna direct wordt vernietigd. De verwerkingen vinden plaats onder de noemer verwerken (vastleggen).

verwerkt voor het opleggen van naheffingsaanslagen MRB en hieraan gerelateerde verzuimboetes.

### *Gegevensbescherming*

Zoals gezegd, kwalificeren de kentekengegevens als persoonsgegevens. Uit de voorgestelde maatregel zullen derhalve verwerkingen van persoonsgegevens voortvloeien. Onder een persoonsgegeven wordt op hoofdlijnen verstaan: alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.<sup>10</sup> Met verwerking wordt, kort gezegd, bedoeld: een bewerking of geheel van bewerkingen met betrekking tot persoonsgegevens. Het vastleggen, raadplegen, gebruiken, bewaren en vernietigen van persoonsgegevens valt dus onder dit begrip.

Op de verwerking van persoonsgegevens is privacyregelgeving van toepassing. Allereerst is de bescherming van natuurlijke personen bij de verwerking van persoonsgegevens een grondrecht. Persoonsgegevens worden onder meer als een onderdeel van de persoonlijke levenssfeer in de Grondwet en als onderdeel van het privéleven in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) beschermd.<sup>11</sup> Het recht op grond van het EVRM is niet absoluut. Omdat de beperkingen die ten aanzien van het desbetreffende recht kunnen worden aangebracht het meest expliciet zijn geregeld in het EVRM, wordt de voorgestelde bepaling getoetst aan dat artikel. Hierbij wordt van de situatie uitgegaan dat de verwerking van kentekengegevens onder de reikwijdte van het privéleven valt en dat er sprake is van een inmenging in het privéleven van betrokkene door de Belastingdienst.<sup>12</sup> Wanneer een dergelijke inmenging aan de orde is, is allereerst vereist dat deze bij de wet is voorzien. Dit houdt in dat sprake is van een wettelijke basis (in het nationale recht) en dat deze strookt met de principes van de rechtstaat.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Als identificeerbaar wordt volgens de AVG beschouwd een natuurlijke persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identificator zoals een naam, een identificatienummer, locatiegegevens, een online identifier of van een of meer elementen die kenmerkend zijn voor de fysieke, fysiologische, genetische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit van die natuurlijke persoon. Zie met betrekking tot het begrip persoonsgegevens uit de zogenoemde EU-privacyrichtlijn (Richtlijn 95/46/EG van het Europees parlement en de Raad van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens (PbEG 1995, L 281)) onder meer de volgende jurisprudentie van Hof van Justitie (HvJ EU): HvJ EU 17 juli 2014, gevoegde zaken C-141/12 en C-372/12 (Y.S.), ECLI:EU:C:2014:2081 en HvJ EU 19 oktober 2016, C-582/14 (Breyer), ECLI:EU:C:2016:779.

<sup>11</sup> Het betreft artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

<sup>12</sup> Kort gezegd, blijkt namelijk uit jurisprudentie van Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) dat het zeer afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het concrete geval of en in hoeverre het privéleven in de zin van artikel 8 EVRM wordt geraakt.

<sup>13</sup> Zie onder meer EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74, (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874; EHRM 24 april 1990, nr. 11105/84, (Huvig/Frankrijk), ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001110584; EHRM 24 april 1990, nr. 11801/85, (Kruslin/Frankrijk), ECLI:CE:ECHR:1990:0424JUD001180185 en EHRM 25 maart 1998, nr. 23224/94, (Kopp/Zwitserland), ECLI:CE:ECHR:1998:0325JUD002322494.

Aan de wettelijke basis worden kwaliteitseisen gesteld.<sup>14</sup> Zo moet deze voldoende toegankelijk zijn voor de betrokkene.<sup>15</sup> Omdat voorgesteld wordt een bepaling in de Wet MRB 1994 op te nemen waar de inmenging uit voortvloeit, wordt aan deze criteria voldaan. Voorts dient de wettelijke basis voldoende voorzienbaar te zijn. Dit houdt in dat de regeling voldoende precies is opdat een betrokkene kan voorzien wat de consequenties van de wettelijke bepaling in zijn specifieke geval zullen zijn. Met andere woorden: een bepaling dient voldoende duidelijk te zijn zodat een betrokkene inzicht heeft in de omstandigheden en voorwaarden waaronder de overheid bevoegd is te interfereren in zijn privéleven en wat de gevolgen ervan zijn.<sup>16</sup> Dit gaat echter niet zo ver dat de betrokkene in iedere situatie kan weten dat de overheid specifiek ten aanzien van hem van haar bevoegdheid gebruikmaakt.<sup>17</sup> Omdat de voorgestelde bepaling verduidelijkt dat de Belastingdienst bevoegd is om de (specifiek genoemde) kentekengegevens te verwerken, hierbij is aangegeven voor welke doeleinden en onder welke voorwaarden dit gebeurt en dit per verwerking is uitgewerkt, wordt hiermee voldaan aan de genoemde kwaliteitseisen. De wettelijke regeling dient voorts afdoende waarborgen te bevatten teneinde willekeur en misbruik te vermijden. Deze waarborgen zien bijvoorbeeld op raadpleging, bewaartermijnen, toegang en beveiliging.<sup>18</sup> Dit is name van belang in het geval van technologische toepassingen of wanneer deze gegevens aan andere persoonsgegevens (kunnen) worden gekoppeld. In de voorgestelde bepaling zijn voorgaande elementen specifiek uitgewerkt. Verder is vereist dat een inmenging in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van – in dit geval – het economische welzijn van het land. Een inmenging is noodzakelijk wanneer sprake is van een dringende maatschappelijke behoefte daartoe. Door middel van de uitvoering van, het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994, meer specifiek de controle op de toepassing van de schorsing, de handelaarsregeling en de overgangsregeling voor oldtimers, kan een correcte MRB worden gerealiseerd. Zonder de kentekengegevens kan het voornoemde doel niet worden gerealiseerd omdat misbruik van de fiscale faciliteiten niet op een redelijke andere wijze door de Belastingdienst kan worden vastgesteld. Daarom is de verwerking van de kentekengegevens (de inmenging) noodzakelijk voor het economische welzijn van Nederland. Het noodzakelijkheids criterium

<sup>14</sup> Deze kwaliteitseisen komen overeen met hetgeen ten aanzien van een regeling in de EU die een inmenging in de door de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het Handvest) gewaarborgde grondrechten met zich brengt. In artikel 7 Handvest is het recht op eerbiediging van het privéleven opgenomen. Krachtens artikel 8, eerste lid, Handvest heeft eenieder recht op bescherming van zijn persoonsgegevens. Zie in dit verband onder meer HvJ EU 8 april 2014, gevoegde zaken C-293/12 en C-594/12, (Digital Rights Ireland en Seitlinger), ECLI:EU:C:2014:238 en HvJ EU 6 oktober 2015, C-362/14, (Schrems), ECLI:EU:C:2015:650. De beperkingen die mogen worden gesteld aan het recht op bescherming van de persoonsgegevens in de zin van het Handvest, komen overeen met die welke worden toegestaan in het kader van artikel 8 EVRM. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 9 november 2010, gevoegde zaken C-92/09 en C-93/09 (Schecke en Eifert/Land Hessen), ECLI:EU:C:2010:662.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, (Khan/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:2000:0512JUD003539497.

<sup>16</sup> Zie onder meer EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79, (Malone/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD00869179; EHRM 16 februari 2000, nr. 27798/95, (Amann/Zwitserland), ECLI:CE:ECHR:2000:0216JUD002779895; EHRM 4 mei 2000, nr. 28341/95, (Rotaru/Roemenië), ECLI:CE:ECHR:2000:0504JUD002834195; EHRM 25 september 2001, nr. 44787/98, (P.G. en J.H./Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:2001:0925JUD004478798 en meer recent EHRM 29 april 2014, nr. 52019/07, (L.H./Letland), ECLI:CE:ECHR:2014:0429JUD005201907.

<sup>17</sup> Zie onder meer EHRM 4 december 2015, nr. 47143/06, (Zakharov/Rusland), ECLI:CE:ECHR:2015:1204JUD004714306.

<sup>18</sup> Zie onder meer Kruslin/Frankrijk, hiervoor aangehaald; Huvig/Frankrijk, hiervoor aangehaald; Rotaru/Roemenië, hiervoor aangehaald; EHRM 29 juni 2006, nr. 54934/00, (Weber en Saravia/Duitsland), ECLI:CE:ECHR:2006:0629DEC005493400 en EHRM 1 juli 2008, nr. 58243/00, (Liberty e.a./Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:2008:0701JUD005824300.



wordt mede ingevuld aan de hand van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Ten aanzien van de proportionaliteit dient afgewogen te worden of alle verwerkingen die uit de voorgestelde bepaling voortvloeien, evenredig zijn aan het beoogde doel. Zoals gezegd, schetst de voorgestelde bepaling de randvoorwaarden voor alle fases van verwerking van de kentekengegevens. De proportionaliteit is ten aanzien van al die verwerkingen getoetst waardoor de verwerkingen proportioneel zijn ingericht (in het artikelsgewijze deel van deze memorie is dit per fase van de verwerking uitgewerkt). Ten aanzien van de subsidiariteit geldt dat het doel waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt in redelijkheid niet op een andere, voor de bij de verwerking van persoonsgegevens betrokkene minder nadelige wijze, kan worden bereikt. Dit gaat op voor de voorgestelde verwerking van kentekengegevens. De vraag of weggebruik heeft plaatsgevonden tijdens de periode waarin dit niet mocht, is namelijk een bewijsvraag waartoe de Belastingdienst gehouden is het bewijs te leveren. Uit jurisprudentie blijkt dat weliswaar geen rechtsregel voorschrijft dat het weggebruik met fotografische vastlegging wordt aangetoond maar dat dit wel aanbeveling verdient omdat dit bewijs overtuigend is.<sup>19</sup> De inzet van andere bevoegdheden van de Belastingdienst, zoals het doen stilstaan van een bestuurder van een motorrijtuig of het motorrijtuig te onderwerpen aan een onderzoek en het daartoe te brengen of te doen brengen naar een nabij gelegen plaats, zijn voorts veel ingrijpender en nadeliger voor betrokkenen.

Voorgenomen wet- en regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens dient voorts te worden getoetst aan de beginselen in en eisen van de AVG. Persoonsgegevens moeten volgens de AVG worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is. De voorgestelde bepaling voorziet allereerst in een specifieke wettelijke grondslag voor de verwerking. De bepaling is verder voldoende duidelijk en nauwkeurig, zodat de toepassing ervan voldoende voorspelbaar is en in de nodige waarborgen wordt voorzien. Hierdoor is het voor betrokkenen transparant in hoeverre de hen betreffende persoonsgegevens (kunnen) worden verwerkt. Er is geen sprake van heimelijk cameratoezicht en de bepaling voorziet erin dat de aanwezigheid van een technisch hulpmiddel op duidelijke wijze kenbaar wordt gemaakt. Dit houdt in dat het voor betrokkenen voldoende duidelijk is dat de Belastingdienst ten behoeve van de MRB een technisch hulpmiddel kan inzetten. Concreet zal de Belastingdienst hier uitvoering aan geven door te voorzien in informatie over gebruikte hulpmiddelen in beknopte, transparante, begrijpelijke en gemakkelijk toegankelijke vorm. Zo zal de Belastingdienst onder meer een zogenoemd cameraplan opstellen en publiceren. In dit cameraplan wordt de plaatsing (locaties) en de reikwijdte (hoeveelheid) van de technische hulpmiddelen nader uitgewerkt. Persoonsgegevens mogen volgens de AVG slechts worden verzameld voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt (doelbinding). In de voorgestelde bepaling zijn de doeleinden waarvoor de persoonsgegevens kunnen worden verwerkt, daarom expliciet opgenomen. De voorgestelde bepaling en het beoogde technische systeem voorzien tevens in de benodigde gegevensbeschermingsbeginselen uit de AVG, zoals minimale gegevensverwerking. Dit heeft betrekking op de hoeveelheid verzamelde kentekengegevens, de mate waarin de kentekengegevens worden verwerkt, de termijn waarvoor de kentekengegevens worden opgeslagen en de toegankelijkheid daarvan. Zo is sprake van een getrapte verwerking, waarbij de initiële verwerking (het vastleggen) en de hierop volgende verdere verwerking (het raadplegen) van de kentekengegevens slechts

<sup>19</sup> Gerechtshof Arnhem 31 januari 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BC4900.

plaatsvinden om vast te kunnen stellen of de gegevens relevant zijn voor de juiste heffing van de MRB. Slechts voor zover de kentekengegevens relevant zijn (de treffers), kunnen ze met behulp van een technisch systeem onder voorwaarden verder worden verwerkt. Al die verwerkingen vinden plaats voor zover dit noodzakelijk is voor de vervulling van een wettelijk vastgelegde taak van algemeen belang van de Belastingdienst. In de praktijk kan dit verder plaatsvinden om te voldoen aan een wettelijke verplichting tot verwerking die op de Belastingdienst rust. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een wettelijk verplichte melding of archivering. Voorgaande verwerkingsdoeleinden kunnen redelijkerwijs niet op een andere wijze worden verwezenlijkt. De vernietiging van de kentekengegevens in het systeem vindt zo spoedig mogelijk plaats. Dit betekent dat de gegevens in beginsel binnen 24 uur worden vernietigd in het technische systeem. Wanneer er sprake is van treffers of in een voorkomend geval waar extra filtering nodig is (bijvoorbeeld bij ongeschikte kentekengegevens), vindt de vernietiging niet onmiddellijk maar in ieder geval binnen zeven werkdagen plaats. Deze bewaartermijn is in die gevallen noodzakelijk om de kentekengegevens zorgvuldig te verwerken. Hiermee wordt bijvoorbeeld vastgesteld of er daadwerkelijk sprake is van een treffer en wordt voorkomen dat bij twee elkaar kort opvolgende treffers een tweede aanslag wordt opgelegd voordat de eerste treffer volledig in het systeem is verwerkt. Binnen die zeven werkdagen zijn de referentielijsten geactualiseerd en worden deze dan alsnog gebruikt bij het opnieuw vaststellen of sprake is van een treffer. Hiermee is de opslagperiode tot een strikt minimum beperkt. Deze bewaartermijn is voorts noodzakelijk in het licht van het zorgvuldigheidsbeginsel en van de AVG (het beginsel van juistheid). Wanneer een treffer overigens leidt tot een naheffingsaanslag worden de kentekengegevens in het aanslagdossier (dus buiten het technische systeem) bewaard (een hierboven genoemde verdere verwerking).

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden verder regels gesteld over de inzet van een technisch hulpmiddel (zoals het genoemde cameraplan), de verwerking (vastlegging) van de kentekengegevens en de wijze waarop de kentekengegevens verder worden verwerkt (zoals de wijze van raadpleging). Hiermee wordt aan de beginselen van juistheid, opslagbeperking en integriteit en vertrouwelijkheid nader invulling gegeven.

Gezien de aard van dit voorstel is in de fase van beleidsontwikkeling een zogenoemde gegevensbeschermingseffectbeoordeling (ook wel: Privacy Impact Assessment (PIA)) uitgevoerd.

Met behulp hiervan is de noodzaak onderzocht van de voorgenomen verwerking van persoonsgegevens en zijn de gevolgen en risico's van de maatregel voor gegevensbescherming in kaart gebracht. Hierbij is in het bijzonder aandacht besteed aan de beginselen inzake de verwerking van persoonsgegevens uit de AVG en zijn maatregelen benoemd op het gebied van transparantie (aanwezigheid van een technisch hulpmiddel wordt op duidelijke wijze kenbaar gemaakt, concreet met een cameraplan), gegevensminimalisering, doelbinding en een goede beveiliging. Daarnaast kunnen de rechten van de betrokkenen op basis van de AVG beoordeeld worden door specifiek gemandateerde medewerkers die dergelijke AVG-verzoeken mogen afhandelen. Omdat het niet mogelijk is om slechts kentekengegevens vast te leggen van niet-compliance belastingplichtigen (de treffers), is het technische systeem dusdanig ontworpen dat er zo min mogelijk persoonsgegevens worden verwerkt (bijvoorbeeld geen herkenning van natuurlijke personen op de camerabeelden), dat die gegevens niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is en dat de gegevens slechts binnen het geschetste doel worden verwerkt. Uit de PIA is gebleken dat er geen concrete risico's zijn voor compliance belastingplichtigen (geen treffers); zij ondervinden geen



specifiek nadeel van de gegevensverwerking. Voor de treffers geldt dat de kentekengegevens deel uitmaken van aanslagdossiers, waardoor ze uitsluitend binnen de doelbinding worden verwerkt. Voorts zijn alle kentekengegevens goed beveiligd volgens de geldende standaarden.<sup>20</sup>

### *Advisering*

De Autoriteit Persoonsgegevens (AP) is gevraagd te adviseren of het wetsvoorstel voldoet aan de geldende wet- en regelgeving met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens. Het voorstel geeft de AP geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen. De AP is van oordeel dat er sprake is van welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden. Ook is naar het oordeel van de AP in de memorie van toelichting de noodzaak van de voorgestelde gegevensverwerking voldoende onderbouwd. Verder bevat de voorgestelde maatregel een concrete bewaartermijn en is de noodzaak van de lengte van deze termijn naar het oordeel van de AP voldoende onderbouwd in de memorie van toelichting.

## **5. Invorderingswet 1990**

### *5.1. Algemeen*

De berichtgeving rondom de zogenoemde Panama Papers heeft voor een groot publiek zichtbaar gemaakt hoe internationaal opgezette structuren kunnen worden ingezet om vermogens en financiële stromen buiten het oog van de autoriteiten te houden. Dit heeft tot veel maatschappelijke verontwaardiging geleid. De Panama Papers staan echter niet op zichzelf. De Belastingdienst loopt al langer tegen internationale fiscale constructies aan die worden gebruikt om belasting te ontwijken en mogelijk te ontduiken. In de brief van 17 januari 2017<sup>21</sup> aan de Tweede Kamer heeft het vorige kabinet een aantal maatregelen aangekondigd in dat kader. Een deel van deze maatregelen ziet op het veiligstellen van belastinginning.

Belastinginning is een essentieel onderdeel van ons belastingstelsel. Indien nodig kan de Belastingdienst instrumenten toepassen op grond van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) en het civiele recht om het betalen van belastingschulden af te dwingen. Net als bij de belastingheffing wordt de Belastingdienst bij de belastinginning geconfronteerd met ingewikkelde (buitenlandse) constructies die opgezet worden om belastingbetaling te ontlopen, zogenoemde verhaalsconstructies. Hierbij worden vaak complexe (internationale) bedrijfsstructuren gebruikt zodat de Belastingdienst geen zicht meer heeft op het vermogen (afkomstig) van de belastingschuldige. Ook eenvoudige constructies komen echter voor, bijvoorbeeld de schuldenaar die zijn vermogen aan zijn kinderen schenkt om belastingbetaling te ontlopen. Hoewel het om slechts circa twintig zaken per jaar gaat, betreft het zaken waar grote bedragen (van vaak honderd miljoen euro en meer) mee zijn gemoeid en met een grote maatschappelijke impact. Met name (zeer) vermogenden maken van deze constructies gebruik om het betalen van belasting te ontwijken.

De wettelijke mogelijkheden van de Belastingdienst zijn op deze constructies niet voldoende afgestemd, waardoor de inning van belasting-schulden in die gevallen ernstig in gevaar komt. Dit wetsvoorstel bevat vier invorderingsmaatregelen die primair zijn bedoeld om gezamenlijk een belangrijke bijdrage te leveren, zowel repressief als preventief, aan het

<sup>20</sup> De beveiligde verbindingen tussen de camera's en de Belastingdienst zijn conform de beveiligingsrichtlijnen van de rijksoverheid. Zie ook het Handboek Beveiliging Belastingdienst.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.

aanpakken van verhaalsconstructies. Dit primaire doel betekent niet dat deze invorderingsmaatregelen slechts gezamenlijk kunnen worden ingezet of pas nadat een verhaalsconstructie aannemelijk is gemaakt door de ontvanger. De invorderingsmaatregelen zijn zelfstandig toepasbaar indien aan de wettelijke voorwaarden wordt voldaan.

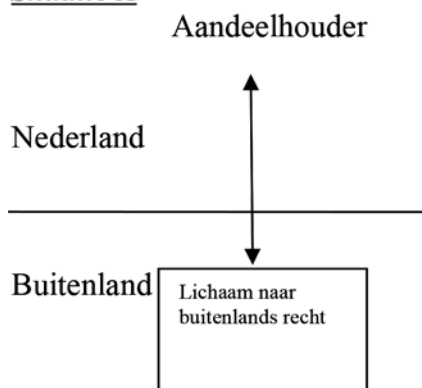
De voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden en uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen verruimen de mogelijkheden tot aansprakelijkstelling van derden bij wie het vermogen van de belasting-schuldige terecht is gekomen. De alternatieve wijze van bekendmaking van een aanslag en de uitbreiding van de informatieverplichting beogen formele drempels bij aansprakelijkstelling weg te nemen. Met deze vier invorderingsmaatregelen zal de verschuldigde belasting efficiënter en vaker geïnd kunnen worden.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een toekomstige aansprakelijk-stelling op grond van de voorgestelde aansprakelijkheid van begun-stigden, overeenkomstig aansprakelijkstellingen op grond van bestaande aansprakelijkheidsbepalingen in de IW 1990, zal geschieden bij voor bezwaar bevatbare beschikking. Een aansprakelijkgestelde heeft hierdoor de mogelijkheid om bezwaar en beroep in te stellen, waardoor de aansprakelijkstelling en ook de omvang van de belastingschuld die ten grondslag ligt aan de aansprakelijkstelling in rechte kan worden betwist. Met deze rechtsmiddelen worden de rechtszekerheid en de rechtsbe-scherming gewaarborgd. Verder wordt voor beide partijen een kostbare en langdurige civielrechtelijke procedure (in het buitenland) voorkomen en vervangen door een bestuursrechtelijke procedure.

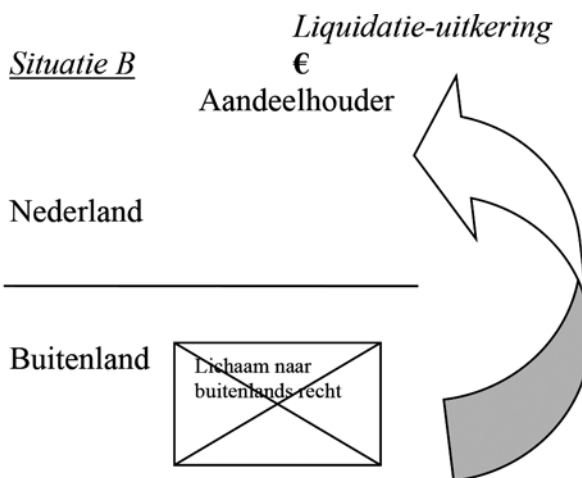
Aan de hand van twee voorbeelden volgt een toelichting op de werking en de samenhang van de voorgestelde maatregelen om duidelijk te maken welk soort constructies hiermee bestreden wordt. Na de voorbeelden worden de voorgestelde invorderingsmaatregelen afzonderlijk toegelicht.

**Voorbeeld 1**

Situatie A



Situatie B



De aandeelhouder woont in Nederland en houdt alle aandelen in een buitenlands lichaam (situatie A). De formele bestuurder van het lichaam is een ter plaatse ingeschakelde professionele partij. Volgens de aandeelhouder is het lichaam in het buitenland gevestigd omdat de feitelijke leiding daar plaatsvindt en hoeft er daarom in Nederland geen belasting te worden betaald over de winst. Echter, de Belastingdienst is van mening dat de feitelijke leiding in Nederland plaatsvindt en wenst de belasting-schuld voor de niet eerder aangegeven belastbare winst vast te stellen door middel van het opleggen van aanslagen vennootschapsbelasting.

Om het betalen van de aanslagen vennootschapsbelasting te ontlopen wordt het buitenlandse lichaam ontbonden en vereffend. Het vermogen van het lichaam wordt als liquidatie-uitkering aan de belanghebbende uitgekeerd (situatie B).

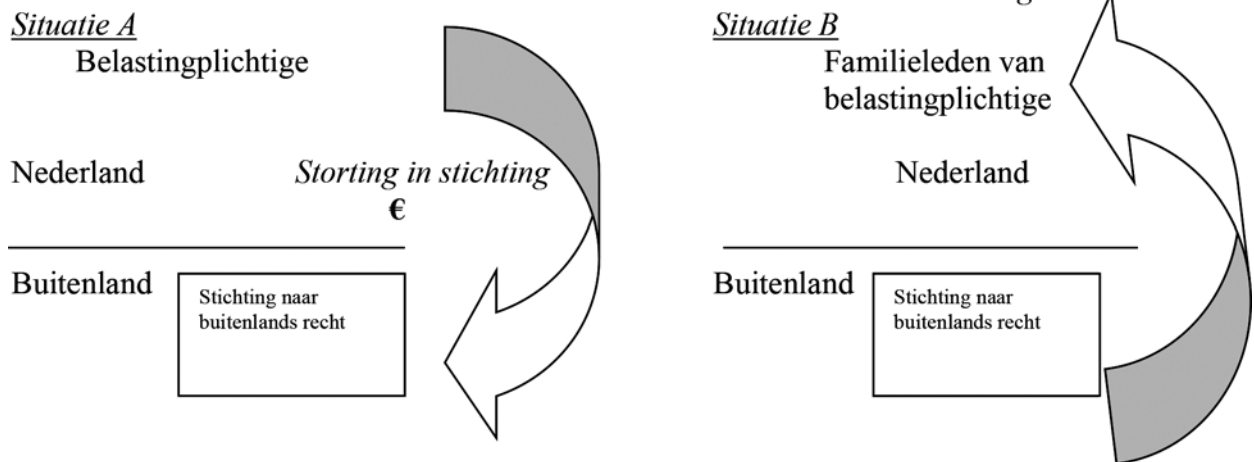
De Belastingdienst loopt in dit vereenvoudigde voorbeeld aan tegen verschillende obstakels waardoor de belastingschuld niet geïnd kan worden. Ten eerste kan de aanslag niet bekend worden gemaakt, ondanks het feit dat de belastingschuld wel is vastgesteld door middel van het opleggen van de aanslag.<sup>22</sup> De Belastingdienst kan de aanslag pas invorderen nadat de aanslag bekend is gemaakt. Bekendmaking van de aanslag geschiedt volgens de wet door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet. Echter, de rechtspersoon die het aanslagbiljet zou moeten ontvangen bestaat niet meer. De Belastingdienst moet naar huidig recht de vereffening van de rechtspersoon laten heropenen om daarna alsnog de aanslag wettelijk bekend te kunnen maken. In buitenlandse situaties is heropening van de vereffening vaak bijzonder lastig of zelfs niet mogelijk. In zowel buitenlandse als binnenlandse situaties kan een heropening van de vereffening dermate lang duren dat het vermogen verder uit het zicht van de Belastingdienst verdwijnt. Ten tweede biedt de IW 1990 nu geen mogelijkheid om de belastingschuld te innen bij degene die het vermogen van de belastingschuldige heeft ontvangen, in het voorbeeld de aandeelhouder die een liquidatie-uitkering kreeg. Ten derde geldt voor degene die de liquidatie-uitkering heeft ontvangen (in het voorbeeld: de aandeelhouder) momenteel geen verplichting tot het verstrekken van informatie die voor een eventuele aansprakelijkstelling van belang kan zijn, bijvoorbeeld informatie over de herkomst van zijn vermogen, over de locatie van zijn vermogensbestanddelen of over zijn relatie tot de belastingschuldige.

De voorgestelde maatregelen leveren een belangrijke bijdrage aan het oplossen van deze problemen. De Belastingdienst kan belastingaanslagen voortaan op een alternatieve wijze bekendmaken aan (vermoedelijk) niet-bestaande rechtspersonen. Een heropening van de vereffening is hierdoor niet langer nodig. Op grond van een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling kan daarnaast een begunstigde, zoals de aandeelhouder in het hierboven genoemde voorbeeld, aansprakelijk worden gesteld voor de niet-voldane belastingaanslagen. Voor potentieel aansprakelijke derden, zoals de aandeelhouder die in het voorbeeld een liquidatie-uitkering kreeg, zal voortaan ook een informatieverplichting gelden, zodat de Belastingdienst voldoende informatie kan verzamelen om hem aansprakelijk te stellen.

---

<sup>22</sup> HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288.

## Voorbeeld 2



De belastingplichtige woont in Nederland. Hij heeft een buitenlandse stichting opgericht om daarin een groot deel van zijn vermogen onder te brengen (situatie A). De buitenlandse stichting heeft als doel om schenkingen te doen aan familieleden van belastingplichtige. Volgens de belastingplichtige hoeft er in Nederland door hem geen inkomstenbelasting te worden betaald over het in de stichting aanwezige vermogen. Echter, de Belastingdienst is van mening dat de stichting kwalificeert als een afgezonderd particulier vermogen (APV), waardoor deze fiscaal transparant is. Het vermogen wordt dan fiscaal toegerekend aan de belastingplichtige. Na het overlijden van de belastingplichtige legt de Belastingdienst aanslagen inkomstenbelasting aan hem op met betrekking tot niet-aangegeven vermogen. De nalatenschap van de belastingplichtige, inmiddels belastingschuldige, bevat geen middelen meer om de aanslagen inkomstenbelasting te kunnen voldoen. Zijn gehele vermogen is via de buitenlandse stichting inmiddels geschonken aan zijn familieleden (situatie B).

De IW 1990 kent geen aansprakelijkheidsbepaling op grond waarvan familieleden, als begunstigden van het geschonken vermogen, aansprakelijk gesteld kunnen worden. Ook heeft het weinig zin om de familieleden als erfgenamen aansprakelijk te stellen op grond van de bestaande aansprakelijkheid voor erfgenamen. De erfenis is immers zeer gering omdat vrijwel al het vermogen van de bestuurder via de APV is geschonken aan de familieleden. Op grond van de huidige wettelijke mogelijkheden zullen de opgelegde aanslagen inkomstenbelasting onbetaald blijven.

De voorgestelde maatregelen bieden een oplossing voor deze problemen. Als de belastingschuldige, de overledene, zijn vermogen via de APV 180 dagen vóór zijn overlijden aan familieleden schenkt, zijn die familieleden met behulp van de ruimere aansprakelijkheid van erfgenamen voortaan ook tot het bedrag van die schenking voor de aanslagen inkomstenbelasting aansprakelijk. Hebben de schenkingen door de belastingschuldige buiten de periode van 180 dagen vóór overlijden van die belastingschuldige plaatsgevonden, dan kunnen de familieleden die deze schenkingen hebben ontvangen mogelijk op grond van de nieuwe aansprakelijkheid van begunstigden aansprakelijk worden gesteld. De nieuwe wettelijke mogelijkheden maken het mogelijk dat de belastingaanslagen inkomstenbelasting ook in de genoemde situaties geïnd kunnen worden.

en deze vorm van verhaalconstructies bestreden kunnen worden, ook ingeval de belastingschuldige niet is overleden.

## 5.2. Aansprakelijkheid van begunstigen

### Algemeen

In de praktijk wordt de Belastingdienst geconfronteerd met belasting-schuldigen die zich ontdoen van hun vermogen vlak voordat de Belastingdienst verhaalsmogelijkheden voor de inning van de belastingschuld veilig heeft kunnen stellen. Voorbeelden hiervan zijn schenkingen aan familieleden of andere derden en liquidatie-uitkeringen door rechtspersonen aan aandeelhouders. Op grond van het Burgerlijk Wetboek (BW) kan deze handelwijze worden bestreden met de *actio pauliana*: de bevoegdheid van iedere schuldeiser om dergelijke vermogensoverdrachten, onder voorwaarden, ongedaan te maken. 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. Ook de Belastingdienst kan een beroep doen op de *actio pauliana*. Echter, bij internationale belastingontwijking of -ontduiking<sup>23</sup> schiet deze civielrechtelijke bevoegdheid van de Belastingdienst tekort. De regels van internationaal privaatrecht bemoeilijken het invoeren van de *actio pauliana* of maken dit soms zelfs onmogelijk. In internationale situaties dient veelal eerst beoordeeld te worden welk recht van toepassing is en welke rechter bevoegd is om te oordelen over het mogelijk ongedaan maken van de vermogensoverdracht. Bovendien is het bijvoorbeeld in landen met een Angelsaksisch rechtssysteem voor een buitenlands overheidsorgaan niet mogelijk om civielrechtelijk te procederen en civielrechtelijk een vermogensoverdracht ongedaan te maken. Door deze juridische obstakels raakt vermogen waarop mogelijk verhaald kan worden verder uit het zicht of is verhaal via een civielrechtelijke procedure onmogelijk.

Ook in nationale situaties biedt de *actio pauliana* niet altijd uitkomst. Zo kent de *actio pauliana* een wettelijk bewijsvermoeden, maar geldt voor dit bewijsvermoeden een termijn van slechts een jaar. Buiten deze eenjaars-termijn geldt een aanzienlijk zwaardere bewijslast voor schuldeisers. Deze korte termijn bij het wettelijke bewijsvermoeden is in de praktijk knellend voor de Belastingdienst. Er zijn belastingschuldigen die er alles aan doen om een constructie te verbergen. Vanaf het ontstaan van de materiële belastingschuld kan het jaren duren voordat een belastingaanslag kan worden opgelegd en vervolgens de verhaalsconstructie wordt ontdekt. Als een verhaalsconstructie wel op korte termijn door de Belastingdienst wordt ontdekt ontstaat veelal een langdurige juridische procedure. Deze juridische procedure heeft als inzet dat de Belastingdienst zich niet kan beroepen op het bewijsvermoeden en op die manier te bewerkstelligen dat de zware bewijslast op de Belastingdienst komt te rusten. Daarnaast beperkt de *actio pauliana* zich tot rechtshandelingen, terwijl het in de praktijk ook voorkomt dat de Belastingdienst wordt benadeeld door feitelijke handelingen. Een feitelijke handeling kan zowel een doen als een nalaten betreffen. Met een rechtshandeling beoogt een handelende persoon het betreffende rechtsgevolg in het leven te roepen. Als dit beoogde rechtsgevolg niet bewezen kan worden of een vermogensoverdracht plaatsvindt via een feitelijke handeling, kan de *actio pauliana* niet succesvol worden ingeroepen. Deze problemen doen zich niet voor bij andere schuldeisers omdat zij bij het aangaan van de relatie op de hoogte

<sup>23</sup> Zoals besproken en toegelicht door de Coördinatiegroep Constructiebestrijding Belastingdienst tijdens de expertmeeting van de vaste commissie voor Financiën op 12 september 2016, Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 133.

zijn van hun vordering en de invorderingsrisico's in kaart kunnen brengen. Hierdoor kunnen deze crediteuren eerder een geslaagd beroep doen op het wettelijk bewijsvermoeden.

Om een benadeling door een onverplichte handeling ook effectief in het fiscale recht te kunnen bestrijden is ervoor gekozen om een nieuwe mogelijkheid tot fiscale aansprakelijkstelling van begunstigden in te voeren. Deze sluit aan bij de fiscale problematiek, is effectiever bij de aanpak van fiscale verhaalsconstructies en sluit aan bij reeds bestaande aansprakelijkheidsmogelijkheden in de IW 1990. De voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden, die qua beoogde uitkomst aansluit bij de actio pauliana in het burgerlijke recht, kent een eigen vormgeving. Zo is de termijn waarbinnen constructies met toepassing van het voorgestelde wettelijke bewijsvermoeden 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. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt het mogelijk om begunstigden aansprakelijk te stellen met toepassing van het wettelijke bewijsvermoeden vanaf het begin van het tijdvak waarin de materiële belastingschuld is ontstaan of vanaf het tijdstip dat de materiële belastingschuld is ontstaan. Daartegenover staat dat begunstigden, anders dan bij de actio pauliana het geval is, in alle situaties de mogelijkheid hebben tot het leveren van tegenbewijs. Bij de actio pauliana bij rechtshandelingen om niet is slechts wetenschap van benadeling van de schuldenaar vereist, terwijl bij de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden bij (rechts)handelingen om niet wetenschap van benadeling bij zowel de schuldenaar als de begunstigde vereist is. Begunstigden «te goeder trouw» kunnen dus onder de aansprakelijkheid uitkomen door aannemelijk te maken dat zij niet wisten en ook niet behoorden te weten dat de ontvanger door de betreffende handeling in zijn verhaalsmogelijkheden is benadeeld. De rechtvaardigingsgrond van de actio pauliana in het burgerlijk recht is gelegen in een belangenafweging tussen de schuldeiser en de derde (de wederpartij van de schuldenaar). 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 van de actio pauliana geldt ook voor de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigden in het fiscale recht. De Belastingdienst is geschaad in zijn verhaalsmogelijkheden, terwijl de begunstigde slechts verplicht wordt een voordeel op te offeren. Het gaat daarbij om een voordeel dat hij niet had gekregen als de belastingschuldige de verschuldigde belasting wel had voldaan.

#### *Voorwaarden aansprakelijkheid*

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

- 1) De handeling die leidt tot begunstiging 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 te bewijzen is, bevat de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling, in navolging van de actio pauliana, een wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling. Hiermee wordt de nadruk verlegd van een subjectieve wetenschap van benadeling (het bewustzijn van de personen) naar een geobjectiverde wetenschap van benadeling (de feitelijke situatie). Het gaat om een bewijsvermoeden: de begunstigde is dus in de gelegenheid om dit bewijsvermoeden te weerleggen. In de voorgestelde regeling geldt een wettelijk vermoeden van wetenschap van benadeling bij zowel de belastingschuldige als de begunstigde indien de ontvanger aannemelijk maakt dat:

- (1) er sprake is van een verhaalconstructie;
- (2) de onverplichte 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 (3) er sprake is van een kwalificerende gelieerdheid bij de betrokken personen.

Van een kwalificerende gelieerdheid is bijvoorbeeld sprake als de belastingschuldige en de begunstigde ouder en kind zijn, of grootouder en kleinkind, maar niet als er sprake is van neven en nichten. Voor zowel tijdvak- als tijdstipbelastingen wordt aangesloten bij het ontstaan van de materiële belastingschuld. De betrokken personen bij de onverplichte handeling weten, of behoren te weten, in het tijdvak, op of na het moment van het ontstaan van de materiële belastingschuld, dat de betreffende handeling benadeling van de ontvanger tot gevolg heeft. Voor niet-gelieerde personen in de zin van deze regeling geldt het wettelijke bewijsvermoeden niet; de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling wijkt voor deze groep wel qua vormgeving, maar inhoudelijk niet wezenlijk af van de bestaande actio pauliana.

#### *Rechtszekerheid en rechtsbescherming*

Hoewel de voorgestelde regeling primair tot doel heeft om verhaalsconstructies te bestrijden, richt de bepaling zich niet alleen tegen constructiesituaties. De opzet van de regeling is zodanig dat in beginsel iedere begunstigde van een onverplichte handeling aansprakelijk kan zijn indien hij en de belastingschuldige wisten of behoorden te weten dat de Belastingdienst door die handeling zou worden benadeeld. Het wettelijke bewijsvermoeden dat bij gelieerde personen in de zin van deze regeling toepassing kan vinden, is qua termijn aanzienlijk ruimer dan de actio pauliana maar daar tegenover staat dat dit bewijsvermoeden wordt beperkt tot gevallen waarin aannemelijk is dat er sprake is van een verhaalsconstructie. Een begunstigde die zich niet van constructies bedient, zal daardoor niet snel succesvol aansprakelijk gesteld kunnen worden. Immers, de Belastingdienst verkeert alleen in een gunstige bewijspositie als er sprake is van gelieerde partijen en als er objectieve omstandigheden aanwezig zijn die een verhaalsconstructie doen vermoeden. In alle andere gevallen zal de Belastingdienst aannemelijk moeten maken dat er wetenschap van benadeling is bij beide partijen, de schuldenaar en de begunstigde. Er is dan een hoge bewijsdrempel voor de Belastingdienst, waardoor de aansprakelijkheid van begunstigten de facto wordt beperkt tot situaties waarin sprake is van constructies. Voor de aansprakelijkheid gelden daarnaast de reguliere verjaringstermijnen van het opleggen van een belastingaanslag en het recht op dwanginvordering en de reguliere bezwaar- en beroepsmogelijkheden zoals die gelden voor andere aansprakelijkstellingsbepalingen in de IW 1990. Een aansprakelijkgestelde kan op grond van de IW 1990 in een bezwaar- en beroepsprocedure niet alleen de aansprakelijkstelling

betwisten, maar ook de hoogte van de belastingaanslag die ten grondslag ligt aan de aansprakelijkstelling.<sup>24</sup>

### *5.3. Uitbreiding verhaalsmogelijkheden op erfgenamen*

Erfgenamen kunnen, als zij de erfenis zuiver aanvaarden, met hun hele privévermogen aansprakelijk worden gehouden voor de schulden van de erflater. Deze aansprakelijkheid geldt op grond van het BW.

Voor bepaalde belastingschulden is in de IW 1990 een begrenzing aangebracht voor deze aansprakelijkheid. Het doel hiervan is erfgenamen tegen negatieve financiële gevolgen te beschermen. De begrenzing geldt voor navorderings- en naheffingsaanslagen en aansprakelijkheidschulden die zijn opgekomen na het overlijden van de belastingschuldige. In die gevallen kan de Belastingdienst de erfgenaam niet op zijn hele vermogen aanspreken, maar maximaal op het bedrag dat hij als erfenis heeft ontvangen.

Deze begrenzing blijkt echter mogelijkheden te bieden om belasting te ontlopen. De Belastingdienst signaleert dat schuldenaren hun vermogen kort voor overlijden schenken aan hun erfgenamen. Door deze schenking is de erfenis soms gering of nihil, waardoor het aansprakelijk houden van de erfgenamen geen zin heeft. Om deze vorm van belastingontwijking aan te pakken wordt voorgesteld om het maximumbedrag waarvoor erfgenamen aansprakelijk zijn te verhogen. De aansprakelijkheid wordt uitgebreid met het bedrag van schenkingen die de erfgenaam van de erflater heeft ontvangen, kort (180 dagen) voor diens overlijden. De uitbreiding geldt niet voor schenkingen die zijn vrijgesteld van schenkbelasting of gevallen waarin de schenkbelasting is kwijtgescholden. Deze situaties worden geëerbiedigd.

Het doel van de voorgestelde maatregel is tweeledig. Enerzijds pakt de maatregel evidente verhaalsconstructies aan. Anderzijds biedt de maatregel de Belastingdienst betere verhaalsmogelijkheden. Ook erfgenamen die te goeder trouw zijn kunnen immers tot een bepaald bedrag aansprakelijk worden gehouden voor de onbetaalde belastingsschuld van de erflater. In geval van schenkingen vlak voor het overlijden van degene die een onbetaalde belastingsschuld achterlaat acht het kabinet het belang van de inning van de belastingsschuld zwaarder wegen dan het belang van de erfgenaam die de schenking heeft ontvangen.

### *5.4. Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag*

De Belastingdienst maakt een belastingaanslag bekend door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan de belastingschuldige. Als de belastingschuldige geen natuurlijke persoon is en niet langer bestaat, is bekendmaking door de Belastingdienst niet mogelijk. Dit speelt met name bij naar Nederlandse 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. Als een rechtspersoon heeft opgehouden te bestaan, dan is niemand meer bevoegd om de rechtspersoon te vertegenwoordigen en de belastingaanslag in ontvangst te nemen. De betalingstermijn gaat dan niet lopen. Hierdoor komt niet vast te staan dat de belastingschuldige in gebreke is met het voldoen van de schuld. De Belastingdienst kan in dit geval geen dwanginvorderingsmaatregelen nemen, zoals het aansprakelijk stellen van een derde.

<sup>24</sup> Zie artikel 49 IW 1990.

Op grond van het huidige recht is het in de regel noodzakelijk dat de Belastingdienst de vereffening van een niet langer bestaande rechtspersoon met tussenkomst van de rechter laat heropenen om alsnog een belastingaanslag bekend te kunnen maken. Deze verplichting tot heropening frustreert of vertraagt de invordering van belastingsschulden. Ten eerste is niet altijd te achterhalen of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan, temeer als het gaat om een naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon. Ten tweede is heropening van de vereffening in het buitenland niet altijd mogelijk omdat het buitenlandse rechtstelsel geen heropeningsmogelijkheid kent of omdat heropening op verzoek van buitenlandse belastingdiensten niet wordt toegestaan.

De alternatieve wijze van bekendmaking kan ook noodzakelijk zijn in binnenlandse situaties. In de praktijk kan de mogelijkheid van het opheffen van rechtspersonen worden misbruikt om de voldoening van belasting door die rechtspersoon te omzeilen. De vereiste stappen voor het aansprakelijk stellen van derden door de Belastingdienst leidt tot tijdverlies, waardoor het vermogen verder buiten het zicht van de Belastingdienst kan raken. Verder leidt de voorwaarde van heropening van de vereffening tot formeelrechtelijke discussies die heffingsrechten van de Belastingdienst in gevaar kunnen brengen (zie ook de artikelsgewijze toelichting).

Om de hiervoor beschreven problemen op te lossen voorziet het wetsvoorstel in een alternatieve wijze van bekendmaken van belastingaanslagen aan (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersonen. Het alternatief bestaat uit de uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon is gelegen of bij de rechtbank Den Haag. Hiermee is de bekendmaking van de belastingaanslag voor de toepassing van de IW 1990 voltooid. Vervolgens zal zo spoedig mogelijk de uitreiking of verzending van de desbetreffende aanslaggegevens aan de Staatscourant ter publicatie plaatsvinden. Ook wordt een kopie van het aanslagbiljet verzonden of uitgereikt aan de laatst bekende bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. 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.

##### *5.5. Uitbreiding informatieverplichting*

Als de Belastingdienst een derde aansprakelijk stelt voor een belastingsschuld, moet dit besluit goed worden gemotiveerd. De Belastingdienst gebruikt hiervoor onder meer gegevens die hij opvraagt bij de belastingsschuldige of bij specifieke derden, zoals banken of andere administratieplichtigen.

Voor de belastingsschuldige en de aansprakelijk gestelde geldt op basis van de IW 1990 een informatieverplichting. Zij zijn verplicht aan de Belastingdienst desgevraagd gegevens te verstrekken die voor de invordering van hun belasting- of aansprakelijkheidsschuld van belang kunnen zijn.

De Belastingdienst signaleert dat de bestaande informatieverplichtingen soms niet genoeg informatie opleveren om een aansprakelijkstelling voldoende te onderbouwen. Zo kan de Belastingdienst, als het vermogen van de belastingsschuldige weggesluisd wordt (bijvoorbeeld via buitenlandse rechtspersonen), niet altijd aantonen door welke personen welk

bedrag is ontvangen. Dit leidt ertoe dat de Belastingdienst in bepaalde gevallen niet kan overgaan tot aansprakelijkstelling.

Het voorstel is daarom om ook potentieel aansprakelijken te verplichten desgevraagd informatie ten behoeve van de invordering aan de Belastingdienst te verstrekken. Potentieel aansprakelijken zijn personen die nog niet door de Belastingdienst aansprakelijk zijn gesteld, maar ten aanzien van wie de Belastingdienst wel aanwijzingen voor aansprakelijkheid heeft. De uitbreiding van de informatieverplichting zorgt er niet voor dat de Belastingdienst aan iedere willekeurige derde vragen kan stellen. De IW 1990 kent bepaalde aansprakelijkheidsbepalingen die zich richten tot specifieke personen. Alleen deze specifieke groepen, zoals bijvoorbeeld de zogenoemde inlener, de bestuurder en de aanmerkelijkbelanghouder, kunnen met de nieuwe informatieverplichting worden geconfronteerd.

Door de uitbreiding van de informatieplicht krijgt de Belastingdienst beter zicht op de (rechts)personen bij wie (een deel van) het vermogen is terechtgekomen. Vervolgens kan de Belastingdienst de stap zetten deze personen aansprakelijk te stellen.

Voor het niet voldoen aan deze verruimde informatieplicht gelden dezelfde sancties als voor het niet voldoen aan de bestaande informatieplicht. De bestaande strafrechtelijke sancties voor het niet voldoen aan de informatieplicht zijn een hechtenis van maximaal 6 maanden of een geldboete van de derde categorie (in 2018 maximaal € 8.300). De uitbreiding van de informatieplicht geldt uitsluitend voor zover de gevraagde informatie van belang kan zijn voor de vaststelling en de invordering van toekomstige aansprakelijkheidsschulden van de potentieel aansprakelijke. Van de Belastingdienst wordt verwacht dat 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.

#### *Advies en consultatie*

Van 20 juli tot 28 september 2017 zijn conceptwetteksten met toelichting ten aanzien van de vier invorderingsmaatregelen, tezamen met een beleidsdocument over de openbaarmaking van vergrijpboeten, ter consultatie op internet gepubliceerd. Met deze consultatieteksten werd een vervolg gegeven aan de brief aan de Tweede Kamer van 17 januari 2017<sup>25</sup>, waarin het vorige kabinet naar aanleiding van de Panama Papers onder meer maatregelen aankondigde om onwenselijke invorderingsconstructies tegen te gaan. Er zijn in totaal zeven reacties op de internetconsultatie ontvangen. De reacties waren afkomstig van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Nederlandse Orde van Advocaten (NOvA), PricewaterhouseCoopers (PwC), CMS Derks Star Busmann, Hertoghs advocaten, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) en Vakstudie Nieuws. Enkele reacties gaven aanleiding tot aanpassing, verduidelijking of vereenvoudiging van het wetsvoorstel of de memorie van toelichting.

De belangrijkste inhoudelijke reacties die tot aanpassingen hebben geleid waren de suggestie om de aansprakelijkheid van begunstigden te beperken tot verhaalsconstructies en het vervallen van de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet voldoen aan de voorgestelde informatieverplichting voor potentieel aansprakelijken. Met betrekking tot de uitbreiding van de verhaalsmogelijkheden op erfge-

<sup>25</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.

namen wordt gepleit voor een tegemoetkoming voor bepaalde gevallen. Hieraan is tegemoetgekomen door schenkingen waarvoor een vrijstelling geldt of de gevallen waarin de schenkbelasting is kwijtgescholden te eerbiedigen en niet onder de regeling te laten vallen. Hierdoor worden bepaalde negatieve financiële gevolgen voor de erfgenamen voorkomen.

Inhoudelijke suggesties die niet tot aanpassing van de wettekst of memorie van toelichting hebben geleid waren onder meer de volgende:

- *Beperking van (een deel van) de invorderingsmaatregelen tot internationale situaties*: er is voor gekozen de maatregel niet te beperken tot internationale situaties omdat (1) de verhaalsconstructies zich in de praktijk niet beperken tot internationale situaties en (2) het maken van een onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse situaties kan leiden tot een schending van Europees recht.
- *Beperking van de termijn van het wettelijk bewijsvermoeden bij de aansprakelijkheid van begunstigden*: deze suggestie is niet overgenomen omdat de effectiviteit van de maatregel bij de aanpak van verhaalsconstructies aanzienlijk zal afnemen bij verkorting van de termijn.
- *Beperking van het bereik van de alternatieve wijze van bekendmaking van aanslagen tot situaties waarin gebleken is dat heropening van de vereffening (juridisch of feitelijk) niet mogelijk*: deze eis betekent dat de ontvanger eerst overtuigend moet aantonen dat de heropening juridisch of praktisch niet mogelijk is; hiermee zou de maatregel aan effectiviteit inboeten wegens een te groot capaciteitsbeslag en een te groot tijdsverloop.
- *Een verplichting voor de ontvanger om potentieel aansprakelijken desgevraagd op de hoogte te stellen van de gegevens met betrekking tot de belasting waarvoor hij aansprakelijk kan worden gesteld*: de informatieverplichtingen in de IW 1990 sluit aan bij de uitgangspunten die gelden voor de informatieverplichtingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR); ook bij de toepassing van laatstgenoemde informatieverplichtingen geldt in principe geen verplichting tot het verstrekken van gegevens door de Belastingdienst voordat de aanslag is opgelegd. Wel heeft een belanghebbende tijdens bezwaar en beroep recht op de stukken die bij het opleggen van de aanslag een rol hebben gespeeld. Alleen Europeesrechtelijk, bijvoorbeeld met betrekking tot omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer, geldt een verplichting voor de ontvanger om een vooraankondiging tot aansprakelijkstelling te sturen. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek.

## **6. Overtredersbegrip in de fiscaliteit**

Ingevolge de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit is in de AWR en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) het overtredersbegrip 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 op grond van de in de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit opgenomen horizonbepaling 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 de betreffende nieuwe wetsartikelen in de AWR en de Awir voorziet.

De genoemde horizonbepaling dient ertoe om genoemde artikelen die voorzien in de uitbreiding van het overtredersbegrip tot de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige uiterlijk vijf jaar na inwerkingtreding met het oog op de effectiviteit te evalueren. Doordat de uitbreiding van het overtredersbegrip voor het eerst van toepassing is op verzuimen en vergrijpen die zijn begaan op of na 1 januari 2014 is nog weinig ervaring opgedaan met deze uitbreiding. Het duurt in de praktijk vaak enige tijd na het belasting- of toeslagjaar voordat een overtreding wordt geconstateerd die tot het opleggen van een bestuurlijke boete leidt. Dit komt mede doordat voor een bestuurlijke boete die wordt opgelegd aan een doen pleger, een uitlokker of een medeplichtige een zorgvuldig intern toestemmingstraject wordt gevolgd. Hierdoor heeft de Belastingdienst op dit moment nog te weinig gebruik kunnen maken van het uitgebreide overtredersbegrip om de effectiviteit ervan te bepalen en te evalueren. Dit neemt niet weg dat de uitbreiding van het overtredersbegrip grote meerwaarde heeft voor de fiscale handhavingspraktijk. Zo gaat er een belangrijke preventieve werking van uit die niet direct zichtbaar is in het aantal opgelegde boeten. Om deze redenen wordt voorgesteld om de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum vijf jaar op te schuiven en dus te vervangen door 1 januari 2024.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de aanpak van (professionele) betrokkenen bij belastingontwijking en -ontduiking in de fiscaliteit en toeslagen steeds meer in de belangstelling komt te staan. In het kader van de aanpak van belastingontduiking naar aanleiding van de Panama Papers heeft het kabinet aangekondigd dat wordt overwogen om de aan juridische beroepsbeoefenaren opgelegde deelnemersboetes openbaar te maken. Indien deze beboeting in bepaalde situaties niet meer mogelijk is, komt openbaarmaking in die gevallen uiteraard ook niet meer aan de orde.

## **7. Aanpassing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland**

Bij het Belastingplan 2018 wordt in de Wet belasting op milieugrondslag (Wbm) de heffing van afvalstoffenbelasting aangepast voor in Nederland ontstane afvalstoffen die buiten Nederland worden verwijderd (gestort of verbrand). Deze heffing sluit aan bij de kennisgevingsprocedure die in het kader van de EG-verordening overbrenging van afvalstoffen (EVOA) geldt.<sup>26</sup> Bij de uitvoering van de heffing zijn zowel de Belastingdienst als, namens de Minister van Infrastructuur en Waterstaat, de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) betrokken, ieder voor het eigen deel. De maatstaf van heffing – het gewicht – voor de buiten Nederland verwijderde afvalstoffen wordt daarbij ontleend aan een beschikking die de ILT op aanvraag afgeeft aan de kennisgever – degene aan wie de toestemming tot overbrenging is verleend – aan de hand van de door hem verstrekte gegevens. Voor een nadere toelichting bij deze regeling zij verwezen naar de toelichting bij het Belastingplan 2018.<sup>27</sup>

In het Belastingplan 2018 is voorzien in een inwerkingtreding bij koninklijk besluit, onder meer omdat de nadere invulling van de uitvoeringsaspecten nog gestalte moest krijgen bij algemene maatregel van bestuur en de voorbereidingen voor de uitvoering nog werden getroffen. Daarbij kan een overgangsregeling worden getroffen voor afvalstoffen die na de inwerkingtreding naar het buitenland worden overgebracht met toepassing van een EVOA-vergunning die voor de inwerkingtreding is

<sup>26</sup> Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 42–46.



afgegeven. De regeling is de afgelopen periode op handelingenniveau nader vormgegeven in een concept voor een algemene maatregel van bestuur. De verwachting is dat de voorbereidingen door de ILT en de Belastingdienst tijdig gereed zullen zijn voor de door het kabinet beoogde inwerkingtreding per 1 januari 2019.

Mede naar aanleiding van de nadere vormgeving van de regeling wordt nu voorgesteld de Wbm op een aantal merendeels technische punten aan te passen. Dit betreft allereerst de delegatiegrondslag in de Wbm, die nog op enkele punten moet worden aangevuld. Ook is het wenselijk de formeelrechtelijke aspecten van de rol van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat wat specifiek te formuleren. De taak van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat zal in mandaat worden uitgeoefend door de ILT. Verder is de Wbm aangevuld voor de situatie dat de door de kennisgever bij zijn aanvraag verstrekte gegevens niet juist of niet volledig zijn. De kennisgever heeft in dat geval de verplichting dit te melden bij de ILT. Ook wordt geregeld dat de ILT ambtshalve een beschikking afgeeft als de kennisgever nalaat een aanvraag te doen of als op een later tijdstip blijkt dat de gegevens in de aanvraag of in de beschikking zodanig onjuist of onvolledig zijn dat de maatstaf van heffing niet juist kan worden vastgesteld.

Verder wordt voorgesteld de in het Belastingplan 2018 opgenomen wettelijke regeling zodanig te vereenvoudigen dat voor alle afvalstoffen die met dezelfde EVOA-vergunning buiten Nederland worden gebracht ook hetzelfde tarief van toepassing is. Dit voorkomt administratieve lasten voor de kennisgever en de buitenlandse verwerker. Anders zou, wanneer de periode van overbrenging van de afvalstoffen niet geheel binnen dezelfde tariefperiode ligt (meestal een kalenderjaar), per periode afzonderlijk de verwerkingswijze moeten worden bijgehouden. Voorgesteld wordt dat in die situatie voor de gehele periode van overbrenging het laagste tarief geldt dat gedurende deze periode van toepassing is. Dit betekent dat de jaarlijkse indexering van het tarief per 1 januari alleen gevolgen heeft voor EVOA-vergunningen waarvan het eerste transport plaatsvindt op of na die datum.

## **8. Naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen**

Met de aantreding van het kabinet Rutte III zijn diverse naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen doorgevoerd. Tevens is een aantal beleidsterreinen verschoven naar een ander departement. Om de wetgeving hiermee in lijn te brengen wordt de aanduiding van de bewindspersonen in diverse wetten aangepast.

## **9. Budgettaire aspecten**

Het wetsvoorstel bevat geen maatregelen met budgettaire effecten.

## **10. EU-aspecten**

Zoals toegelicht in de paragraaf over gegevensbescherming, raakt de maatregel inzake het verwerken van kentekengegevens in het kader van de MRB de Europese privacyregelgeving: het EVRM, het Handvest en de AVG. Aan dit wetsvoorstel zijn geen andere Europeesrechtelijke aspecten verbonden.

## 11. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen tot slechts geringe invloed op de administratieve lasten van burgers en bedrijven.

## 12. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd<sup>28</sup>.

Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

**Tabel: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000)**

### Overige fiscale maatregelen 2019

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>Maatregelen</b>						
Verwerken kentekengegevens	80	1.000	310	310	310	310
Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies	0	770	520	520	520	520

## 13. Advies en consultatie

Met betrekking tot een vijftal maatregelen in dit wetsvoorstel is na het verschijnen van het regeerakkoord advies ingewonnen bij externe organisaties. Bij de vier invorderingsmaatregelen heeft internetconsultatie plaatsgevonden. Hierop wordt nader ingegaan in de paragraaf betreffende de IW 1990 in deze memorie. Met betrekking tot de voorgestelde aanpassing van de Wet MRB 1994 waarin expliciet is geregeld dat de Belastingdienst voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994 zogenoemde kentekengegevens kan verwerken, is de AP gevraagd te adviseren of het voorstel voldoet aan de geldende wet- en regelgeving met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens.

## 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 bedrijfstak-pensioenregelingen 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

<sup>28</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

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.<sup>29</sup> 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 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.

<sup>29</sup> Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1505.

### **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.<sup>30</sup> In bedoeld artikel 77a, eerste lid, Wet MRB 1994 is expliciet opgenomen dat de inspecteur bevoegd is (oftewel: dat de door de inspecteur gemandateerde

---

<sup>30</sup> 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.

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 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.<sup>31</sup> 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.<sup>32</sup> 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 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

---

<sup>31</sup> 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>).

<sup>32</sup> 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.



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 Belastingdienst<sup>33</sup> 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 € 5.278 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.<sup>34</sup>

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

<sup>33</sup> Het besluit van 28 juli 2016, nr. BLKB2016/695M, Stcrt. 2016, 34921 (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst).

<sup>34</sup> 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](http://www.nationaalarchief.nl/waardering-selectie/selectielijsten).

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.<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup>

## **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 milieu-grondslag)*

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

<sup>35</sup> Naar verwachting zullen personen, door de huidige stand van de techniek, echter niet herkenbaar zijn.

<sup>36</sup> De Staatscourant is voor eenieder raadpleegbaar via [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl).

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.<sup>37</sup> 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.

*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

<sup>37</sup> HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288.

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.<sup>38</sup> 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 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. Volledigheids halve 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 betalings-

<sup>38</sup> Zie onder meer HR 27 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD5467, en HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:2487.

termijn 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).<sup>39</sup> 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 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 belasting-

<sup>39</sup> Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 13 en Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.

aanslag 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 belasting-schuldige, 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 belasting-aanslag. 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 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 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 eenjaars-termijn. 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 begunstigten 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 begunstigten 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<sup>ste</sup> geboortedag van zijn kind (met terugwerkende kracht tot en met zijn 21<sup>ste</sup> 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.

#### «Gelieerde 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.<sup>40</sup> Een hoger percentage dan 5% zou het risico op verhaalsconstructies vergroten en daarmee de preventieve werking van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling doen verminderen. Overigens

<sup>40</sup> En bijvoorbeeld ook bij artikel 13 Wet Vpb 1969.

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.

#### «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 begunstigden. 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 belasting-schuld 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 voorwaardelijk-kedelegatiebepaling. 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 begunstigten 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 belasting-schuld 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 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 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 belastingschuldige 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 belastingschuldige 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 belastingschuldige 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 Raad<sup>41</sup> 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 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.

<sup>41</sup> HR 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875.

*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)aanemers, 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 begunstigden. De begunstigde die zijn aansprakelijkheidschuld 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 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.

### **Artikel XIII**

*Artikel XIII (artikelen 6, 40 en 41 van de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden 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 begunstigden (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,  
M. Snel