



223

Besluit van 30 mei 1990, houdende het uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 17 maart 1989, nr. WDB89/106, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Directe Belastingen;

Gelet op de artikelen 25, derde lid, 28, tweede lid, en 36, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 (Stb. 221);

De Raad van State gehoord (advies van 19 juli 1989, nr. W06.89 0153);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 18 mei 1990, nr. WDB 90/273, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Directe Belastingen;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Algemeen

Artikel 1. 1. Dit besluit geeft uitvoering aan de artikelen 25, 28 en 36 van de Invorderingswet 1990 (Stb. 221).

2. Dit besluit verstaat hierna onder wet: de Invorderingswet 1990.

Hoofdstuk I. Uitstel van betaling

Artikel 2. 1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

a. onderneming: onderneming in de zin van artikel 6 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Stb. 1990, 103);

b. aanmerkelijk belang: aanmerkelijk belang in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

2. Op de beschikking genoemd in dit hoofdstuk zijn de Hoofdstukken V en VIII, Afdeling 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Stb. 1959, 301) van overeenkomstige toepassing.

Artikel 3. 1. De ontvanger verleent op schriftelijk verzoek uitstel van betaling van een belastingaanslag in het recht van successie of van schenking indien ter zake van een verkrijging die geheel of gedeeltelijk bestaat uit ondernemingsvermogen de verschuldigde belasting de waarde van het gedeelte van de verkrijging dat niet behoort tot ondernemingsvermogen met meer dan f 5 000 overtreft.

2. Het uitstel wordt verleend voor het bedrag waarmee de verschuldigde belasting de waarde van het gedeelte van de verkrijging dat niet behoort tot ondernemingsvermogen overtreft.

3. Het uitstel houdt in dat de verschuldigde belasting kan worden voldaan in vijf gelijke jaarlijkse termijnen, waarvan de eerste termijn vervalt een jaar na de dagtekening van het aanslagbiljet en elk van de volgende termijnen telkens een jaar later.

4. De ontvanger stelt het in het tweede lid bedoelde bedrag bij beschikking vast.

Artikel 4. 1. Voor de toepassing van artikel 3 wordt onder ondernemingsvermogen verstaan:

a. het vermogen van de onderneming van de erflater of de schenker voor zover dat vermogen blijft behoren tot de onderneming die door de belastingschuldige geheel of gedeeltelijk wordt voortgezet;

b. niet ter beurze genoteerde aandelen die tot een aanmerkelijk belang van de erflater of de schenker behoorden en aansluitend duurzaam zijn gaan behoren tot een aanmerkelijk belang van de belastingschuldige;

c. de vordering van de belastingschuldige op een medeverkrijger ter zake van door deze verkregen vermogen als bedoeld in de onderdelen a en b.

2. Indien de belastingschuldige in het kader van de scheiding van de nalatenschap van de erflater vermogen van de onderneming van de erflater of niet ter beurze genoteerde aandelen die behoorden tot een aanmerkelijk belang van de erflater overdraagt aan een medeverkrijger en dat vermogen gaat behoren tot het vermogen van de onderneming die door die medeverkrijger wordt voortgezet, onderscheidenlijk die aandelen gaan behoren tot diens aanmerkelijk belang, wordt in zoverre door die overdracht een vordering op de medeverkrijger ontstaat, voor de toepassing van artikel 3 die vordering in zoverre geacht in de plaats te zijn gesteld van de verkrijging en wordt die vordering aangemerkt als een vordering in de zin van het eerste lid, onderdeel c.

3. Het eerste en het tweede lid vinden geen toepassing ten aanzien van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang in een beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Stb. 469).

Artikel 5. 1. De ontvanger vernietigt de beschikking als bedoeld in artikel 3, vierde lid, en beëindigt het uitstel indien:

a. de belastingschuldige de onderneming staakt;

b. de belastingschuldige de door hem verkregen aandelen als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, vervreemdt;

c. de vennootschap waarin de aandelen zijn verkregen haar onderneming geheel of nagenoeg geheel staakt;

d. de vennootschap waarin de aandelen zijn verkregen wordt omgezet in een vennootschap die wordt aangemerkt als een beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;

e. de vordering als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel c, of artikel 4, tweede lid, wordt voldaan;

f. zich omstandigheden voordoen als bedoeld in artikel 10 van de wet.

2. De ontvanger kan bij beschikking het in artikel 3, tweede lid, bedoelde bedrag verminderen, het uitstel gedeeltelijk beëindigen en de resterende termijnen naar evenredigheid verlagen in geval van:

a. het staken van een gedeelte van de onderneming door de belastingschuldige;

b. vervreemding van een of meer aandelen als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, door de belastingschuldige;

c. het genieten van inkomsten als bedoeld in artikel 57a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ter zake van

aandelen als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b;
d. gedeeltelijke voldoening van de vordering bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel c, of artikel 4, tweede lid.

In de gevallen genoemd onder a en b belooft de vermindering niet meer dan het bedrag dat overeenkomt met de waarde ten tijde van de verkrijging van het gestaakte deel van de onderneming, respectievelijk van de vervreemde aandelen.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt de onderneming geacht niet te zijn gestaakt indien de belastingschuldige deze inbrengt in een besloten of naamloze vennootschap – niet zijnde een beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – tegen niet ter beurze genoteerde aandelen in die vennootschap, in welk geval de aandelen worden aangemerkt als ondernemingsvermogen in de zin van artikel 4, eerste lid, onderdeel b.

4. Ingeval zich een omstandigheid voordoet als bedoeld in het eerste en tweede lid, stelt de belastingschuldige de ontvanger daarvan onverwijld schriftelijk in kennis.

5. Indien de belastingschuldige niet voldoet aan de verplichting bedoeld in het vierde lid, wordt ten belope van het openstaande bedrag op het tijdstip waarop zich een omstandigheid als bedoeld in het eerste of tweede lid heeft voorgedaan, geen uitstel op grond van artikel 25, derde lid, van de wet geacht te zijn verleend.

Hoofdstuk II. Renteberekening

Artikel 6. 1. Indien op grond van artikel 3 uitstel van betaling is verleend wordt, indien betaling niet plaatsvindt binnen de termijn waarvoor uitstel is verleend, invorderingsrente in rekening gebracht.

2. Met betrekking tot de berekening van de invorderingsrente is hoofdstuk V van de wet van toepassing, met dien verstande dat:

- a. voor «belastingaanslag» wordt gelezen: termijn;
- b. voor «enige of laatste betalingstermijn» wordt gelezen: vervaldag;
- c. voor «de dag na de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn» wordt gelezen: de dag na de voor de termijn geldende vervaldag.

Hoofdstuk III. Meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid

Artikel 7. 1. De mededeling bedoeld in artikel 36, tweede lid, van de wet moet schriftelijk worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan.

2. In geval van betalingsonmacht ter zake van een naheffingsaanslag die is opgelegd vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer belooft dan die welke overeenkomstig de aangifte is dan wel had moeten worden afgedragen of voldaan, kan, voor zover die omstandigheid niet is te wijten aan opzet of grove schuld van het lichaam, in afwijking van het eerste lid, de mededeling worden gedaan uiterlijk twee weken na de vervaldag van die aanslag.

3. Bij de mededeling wordt inzicht gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet op aangifte is afgedragen of voldaan of niet is betaald.

Artikel 8. Het lichaam dat de mededeling bedoeld in artikel 7 doet, is gehouden aan de ontvanger:

- a. de door deze gevorderde gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de vaststelling van de oorzaak van de betalingsonmacht, of voor

de bepaling van de financiële positie van het lichaam van belang kunnen zijn;

b. boeken en andere bescheiden waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de vaststelling van de oorzaak van de betalingsonmacht, of voor de bepaling van de financiële positie van het lichaam, desgevorderd ter inzage te verstrekken.

Artikel 9. 1. Aan de verplichtingen bedoeld in artikel 8 dient binnen een door de ontvanger te stellen redelijke termijn te worden voldaan.

2. De gegevens en inlichtingen dienen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, hetzij schriftelijk, hetzij mondeling, ter keuze van de ontvanger.

3. Toegelaten moet worden, dat afschriften en uittreksels worden gemaakt van de boeken en andere bescheiden, waarvan inzage wordt verstrekt.

Hoofdstuk IV. Inwerkingtreding en citeertitel

Artikel 10. 1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 juni 1990.

2. Dit besluit kan worden aangehaald als Uitvoeringsbesluit Invoeringswet 1990.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat daarvan afschrift zal worden gezonden aan de Raad van State.

's-Gravenhage, 30 mei 1990

Beatrix

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

Uitgegeven de *eenendertigste* mei 1990

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.

Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Nederlandse Staatscourant van 12 juni 1990, nr. 111

NOTA VAN TOELICHTING

Inleiding

Na een tweetal formele bepalingen die in artikel 1 zijn opgenomen, zijn in de artikelen 2 tot en met 5 op grond van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 regels opgenomen met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling van een belastingaanslag in het recht van successie of van schenking wegens de verkrijging van ondernemingsvermogen.

Artikel 6 geeft uitvoering aan artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990. Het bevat een regeling voor het in rekening brengen van invorderingsrente indien betaling niet plaatsvindt binnen de termijn waarvoor het in artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 bedoelde uitstel is verleend.

In artikel 7 zijn op grond van artikel 36, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 regels gesteld met betrekking tot de verplichting van bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam dat volledig rechtsbevoegd en aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen is om melding te doen van onvermogen tot betaling van loonbelasting en omzetbelasting. De regeling is nader uitgewerkt in de artikelen 8 en 9 die, ter beoordeling van de oorzaak van de betalingsonmacht, regels bevatten met betrekking tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen, alsmede het ter inzage verstrekken van boeken en bescheiden.

In artikel 10 zijn de inwerkingtreding en de citeertitel van het besluit geregeld.

Algemeen

In artikel 1 zijn in het eerste lid vermeld de artikelen van de Invorderingswet 1940 waaraan dit Uitvoeringsbesluit uitvoering geeft.

Hoofdstuk I. Uitstel van betaling

In artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 is een bepaling opgenomen op grond waarvan een regeling kan worden getroffen ter vervanging van het ingevolge artikel II van de Invorderingswet 1990 vervallen artikel 59a van de Successiewet 1956 (Stb. 1984, 546) en van artikel 10a van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 dat bij afzonderlijk besluit zal komen te vervallen. Genoemd artikel 59a van de Successiewet 1956 bepaalt dat onder omstandigheden belastingaanslagen in de rechten van successie en van schenking wegens verkrijgingen die geheel of gedeeltelijk bestaan uit ondernemingsvermogen in termijnen invorderbaar zijn.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Invorderingswet 1990 is reeds aangegeven waarom de voorkeur is gegeven aan de huidige constructie – een delegatiebepaling en uitwerking in het Uitvoeringsbesluit – boven het overnemen van artikel 59a van de Successiewet 1956 in de Invorderingswet 1990 (Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, blz. 75).

Als gevolg van het feit dat de regeling uit de sfeer van de heffing naar die van de invordering is overgebracht moesten verschillende formuleringen worden aangepast en is de regeling ook toegeschreven op de situatie van de individuele belastingschuldige aan wie door de ontvanger uitstel van betaling wordt verleend; een en ander uiteraard binnen het in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Invorderingswet 1990 genoemde oogmerk geen materiële beperking aan te brengen in de huidige toepassing van de onderhavige faciliteit.

Ter toelichting op de doelstelling van de onderhavige regeling volgt hierna een passage uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 8 november 1984 (Stb. 544) waarbij artikel 59a in de Successiewet is ingevoegd: «De voorgestelde regeling heeft met name tot doel een knelpunt weg te nemen dat zich voordoet bij bedrijfsopvolging ten gevolge van het overlijden van een ondernemer. Bij diens overlijden zijn de erfgenamen of legatarissen successierecht verschuldigd over hun verkrijging. (.....) Door de betaling van deze belasting kan een liquiditeitsprobleem ontstaan indien de verkrijgers voornemens zijn om de onderneming voort te zetten. Zulk een liquiditeitsprobleem vormt een gevaar voor de continuïteit van de onderneming. Door de invoering van een betalingsregeling, op grond waarvan het successierecht gefaseerd over een periode van vijf jaar mag worden voldaan, zonder dat gedurende deze periode rente is verschuldigd, wordt aan dit liquiditeitsprobleem tegemoet gekomen, zodat de continuïteit van de onderneming bij het overlijden van een ondernemer beter is gewaarborgd. Het hiervoor gesignaleerde knelpunt kan zich niet alleen voordoen bij de verkrijging van een onderneming, maar ook bij de verkrijging van aandelen die in het vermogen van de erflater of schenker een zelfde plaats innemen. Daarom wordt voorgesteld de faciliteit ook van toepassing te laten zijn voor de verkrijging van dergelijke aandelen» (Kamerstukken II 1983/84, 18 226, nr. 3, blz. 3).

Tevens is in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel opgemerkt dat, teneinde te voorkomen dat de overgang van een onderneming bij het overlijden van een ondernemer gunstiger wordt behandeld dan de overdracht van een onderneming tijdens zijn leven, de voorgestelde gefaseerde betalingsregeling zich ook uitstrekt tot het schenkingsrecht (Kamerstukken II 1983/84, 18 226, nr. 3, blz. 4).

Ten slotte zij nog het volgende opgemerkt. De delegatiebepaling van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 voorziet ook in de mogelijkheid tot het verlenen van uitstel van betaling in die gevallen dat betaling volgens de normale regels een cultureel belang in gevaar zou brengen. Daardoor wordt bereikt dat ook in andere situaties dan die welke worden bestreken door artikel 59a van de Successiewet 1956 uitstel van betaling kan worden verleend. Dit kan wenselijk zijn voor gevallen waarin bij voorbeeld een overledene kunst- en cultuurbezit achterlaat en de erfgenamen of legatarissen successierecht zijn verschuldigd over de verkrijging van dat bezit. De betaling van deze belasting zou zodanige liquiditeitsproblemen kunnen opleveren, dat erfgenamen of legatarissen genoodzaakt zijn het door hen verkregen kunst- en cultuurbezit geheel of gedeeltelijk te gelde te maken, om het successierecht te betalen. Het is dan geenszins denkbeeldig dat waardevolle kunstvoorwerpen aan buitenlanders worden verkocht en uit Nederland verdwijnen of dat voorwerpen behorende tot voor de inrichting en stoffering van een monumentenpand kenmerkende inboedel daaruit verdwijnen.

Van deze delegatiebevoegdheid is in deze fase, waarin voornamelijk wordt gestreefd naar aanpassing van de – omvangrijke – regelgeving op het terrein van de invordering met handhaving van de status quo, vooralsnog geen gebruik gemaakt. Ik ben echter bereid om in voorkomende gevallen te bezien of in de beleidsfeer kan worden tegemoetgekomen aan de hierbedoelde liquiditeitsproblemen. Wanneer ter zake een zeker beleid zal zijn ontwikkeld zal kunnen worden overgegaan tot het treffen van een regeling op grond van de delegatiebevoegdheid.

Artikel 2

Artikel 2 bevat in het eerste lid twee definities van in hoofdstuk 1 gebruikte begrippen, te weten de begrippen «onderneming» en «aanmer-

kelijk belang». Voor beide begrippen is aansluiting gezocht bij de begrippen zoals deze functioneren in de inkomstenbelasting.

Het tweede lid bevat de bepaling dat op de beschikking die in dit hoofdstuk wordt bedoeld (artikel 3, vierde lid, en artikel 5, eerste en tweede lid), de bepalingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met betrekking tot bezwaar en beroep van overeenkomstige toepassing zijn (Hoofdstukken V en VIII, vierde afdeling, van die wet).

Artikel 3

De mogelijkheid om op verzoek uitstel van betaling te verkrijgen van een belastingaanslag in het recht van successie of van schenking is neergelegd in het eerste gedeelte van het eerste lid van artikel 3. De faciliteit ziet alleen op verkrijgingen die geheel of gedeeltelijk bestaan uit ondernemingsvermogen. In het slot van het eerste lid is bepaald dat het uitstel alleen wordt verleend indien de verschuldigde belasting de waarde van het gedeelte van de verkrijging dat niet behoort tot ondernemingsvermogen met meer dan f 5 000 overtreft. De beperking die in dit bedrag is gelegen, strekt ertoe te voorkomen dat de administratieve last voor de belastingdienst groter zou zijn dan het voordeel van de betalingsregeling voor de verkrijgers. Uit het eerste lid blijkt voorts dat het verzoek om uitstel schriftelijk moet worden gedaan. Door deze bepaling wordt voorkomen dat tussen de belastingschuldige en de ontvanger geschillen ontstaan over de vraag of wel of niet om uitstel van betaling is gevraagd.

In het tweede lid van artikel 3 wordt aangegeven voor welk bedrag het uitstel wordt verleend. Genoemd lid bepaalt dat de faciliteit geldt voor het bedrag waarmee de verschuldigde belasting de waarde van het gedeelte van de verkrijging dat niet behoort tot ondernemingsvermogen overtreft. Het strookt immers met de aan de regeling ten grondslag liggende gedachte dat het uitstel niet wordt verleend voor dat gedeelte van de desbetreffende aanslag dat kan worden voldaan uit (de opbrengst van) vererfde of geschonken vermogensbestanddelen die niet gaan behoren tot de onderneming die wordt voortgezet.

Met het oog op het doel van de regeling dient de termijn waarbinnen de verschuldigde belasting moet worden voldaan niet te kort te zijn. Daartegenover stuit een al te lange termijn op uitvoeringstechnische bezwaren. Om aan beide overwegingen recht te doen is in het derde lid bepaald dat het uitstel inhoudt dat de verschuldigde belasting in vijf gelijke jaarlijkse termijnen kan worden voldaan.

In het vierde lid is bepaald dat het bedrag waarvoor uitstel wordt verleend, bij beschikking door de ontvanger wordt vastgesteld.

Artikel 4

In artikel 4, eerste lid, wordt – ten behoeve van de toepassing van artikel 3 – het begrip ondernemingsvermogen gedefinieerd. In onderdeel a wordt omschreven welk soort vermogen dat in de eerste plaats is, te weten het vermogen dat behoorde tot de onderneming van de erflater/schenker, welke onderneming door de erfgenaam/begiftigde – geheel of gedeeltelijk – wordt voortgezet. Met betrekking tot het begrip onderneming is, zoals opgemerkt bij de definitiebepaling in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, aansluiting gezocht bij dat begrip zoals dat functioneert in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Uit de formulering van onderdeel a vloeit voort dat uitstel van betaling alleen mogelijk is indien een onderneming, dan wel een zelfstandig deel daarvan, wordt verkregen en als zodanig wordt voortgezet. Dit is in overeenstemming met de doelstelling van de regeling de faciliteit van toepassing te doen zijn op die gevallen waarin sprake is van voortzetting van een onder-

neming. Uitstel van betaling kan dan ook niet worden verleend bij verkrijgingen van losse ondernemingsbestanddelen.

Het stemt overeen met de aan de betalingsregeling ten grondslag liggende gedachte – de continuïteit van een onderneming bij het overlijden van een ondernemer beter te waarborgen – de faciliteit eveneens van toepassing te doen zijn bij de verkrijging van aandelen die in het vermogen van de erflater of schenker de plaats van een onderneming innemen. In onderdeel b is een daartoe strekkende bepaling opgenomen. Bij verkrijging van ter beurze genoteerde aandelen, alsmede van een enkel niet ter beurze genoteerd aandeel in een vennootschap is er evenwel geen sprake van verkrijging van aandelen die in het vermogen van de erflater of schenker de plaats van een onderneming innemen. Evenmin is dat het geval bij verkrijging van aandelen in een beleggingsinstelling omdat deze aandelen in economische zin het karakter dragen van privé-vermogen. Daarom is in onderdeel b van artikel 4, eerste lid, voor de toepassing van de betalingsregeling als voorwaarde gesteld dat de aandelen niet ter beurze zijn genoteerd en, in samenhang met het bepaalde in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, en artikel 4, derde lid, dat de aandelen voor de erflater of schenker een aanmerkelijk belang vormden in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in een vennootschap, die voor de heffing van de vennootschapsbelasting niet als een beleggingsinstelling wordt aangemerkt. Omdat evenals voor de persoonlijke onderneming uiteraard ook hier de voortzettingseis geldt, is uitdrukkelijk bepaald dat de aandelen ook bij de verkrijger (gaan) behoren tot een aanmerkelijk belang.

In onderdeel c is de bepaling opgenomen dat de vordering van de belastingschuldige op een medeverkrijger ter zake van door die medeverkrijger verkregen ondernemingsvermogen, ook als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Deze bepaling ziet op gevallen waarin van een erflater/schenker ondernemingsvermogen wordt verkregen onder de last aan een medeverkrijger een bepaald bedrag te voldoen. Deze medeverkrijger kan voor de verkrijging van zijn vordering derhalve ook uitstel van betaling verkrijgen, waardoor er vanuit de belastingheffing bezien voor hem geen noodzaak bestaat betaling van zijn vordering te eisen; in zoverre wordt voorkomen dat de voortzetter een deel van de onderneming zou moeten staken om de vordering te kunnen voldoen.

Het tweede lid van artikel 4 geeft een voorziening voor de gevallen waarin meerdere erfgenamen gezamenlijk een onderneming verkrijgen en zij niet gezamenlijk de onderneming voortzetten. De bepaling houdt in dat indien het aandeel in de onderneming van degene die de onderneming niet voortzet in het kader van de scheiding van de nalatenschap tegen een vordering wordt overgedragen aan diegene die de onderneming wel voortzet die vordering in de plaats wordt geacht te zijn gesteld van de verkrijging, terwijl voorts die vordering wordt aangemerkt als een vordering die rechtstreeks van de erflater wordt verkregen en die op grond van onderdeel c van het eerste lid als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Alsdan is uitstel van betaling van successierecht mogelijk voor degene die zijn aandeel in het ondernemingsvermogen overdraagt. Op deze manier wordt voorkomen dat een voortzetter gedwongen zou zijn een deel van de onderneming te staken ten einde de medeverkrijger – die de belasting over zijn verkrijging moet voldoen – te kunnen betalen.

Artikel 5

In artikel 5, eerste lid, is bepaald dat wanneer zich na het verlenen van het uitstel van betaling een van de in dat artikellid genoemde gebeurtenissen voordoet, de ontvanger de beschikking vernietigt waarbij het bedrag waarvoor uitstel is verleend is vastgesteld en hij het uitstel

beëindigt. De gronden daarvoor betreffen gebeurtenissen die, zo zij zich hadden voorgedaan alvorens het uitstel was verleend, toekenning van de betalingsregeling in de weg zouden hebben gestaan, te weten het staken van de onderneming (onderdeel a), het vervreemden van de aandelen (onderdeel b), het staken van de onderneming door de vennootschap waarin de aandelen zijn verkregen (onderdeel c), de omzetting van de vennootschap waarin de aandelen zijn verkregen in een beleggingsinstelling (onderdeel d), het voldoen van de vordering ter zake van door een medeverkrijger rechtstreeks of in het kader van de scheiding van de nalatenschap verkregen ondernemingsvermogen (onderdeel f) en ten slotte het zich voordoen van een aantal omstandigheden die een belastingaanslag op grond van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 terstond en tot het volle bedrag invorderbaar doen zijn.

Waar het eerste lid van artikel 5 in de onderdelen a, b en e ziet op de gevallen waarin sprake is van *gehele* staking, vervreemding c.q. voldoening, biedt het tweede lid in de onderdelen a, b, en d een facultatieve regeling voor situaties waarin sprake is van een *gedeeltelijke* staking, vervreemding c.q. voldoening. Alsdan *kan* de ontvanger bij beschikking het bedrag waarvoor uitstel is verleend verminderen, het uitstel gedeeltelijk beëindigen en de resterende termijnen naar evenredigheid verminderen. Of de ontvanger tot een dergelijke aanpassing overgaat zal hij naar de omstandigheden moeten beoordelen.

De tweede volzin van artikel 5, tweede lid, bevat een beperking voor de ontvanger: de vermindering mag in geval van gedeeltelijke staking en van vervreemding van een of meer aandelen niet meer bedragen dan de waarde ten tijde van de verkrijging van het gestaakte deel van de onderneming, respectievelijk van de vervreemde aandelen.

Indien op grond van artikel 57a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dividend wordt uitgekeerd uit krachtens erfrecht verkregen aandelen, is een gematigd inkomstenbelastingtarief van toepassing. Aangezien deze bepaling is opgenomen met het oogmerk het de belastingschuldige mogelijk te maken zijn successierecht te voldoen bestaat in dat geval geen reden voor het ontvangen bedrag nog langer uitstel te verlenen. Daartoe strekt het bepaalde in onderdeel c. Vanzelfsprekend kan de vermindering nimmer meer bedragen dan het bedrag dat (netto) is ontvangen.

Denkbaar is dat de continuïteit van de onderneming gebaat is met voortzetting in de vorm van een besloten of naamloze vennootschap. Inbreng van de onderneming in een besloten of naamloze vennootschap betekent staking van de onderneming bij de inbrenger. Gelet op het doel van de betalingsregeling is hiervoor in het derde lid van artikel 5 een voorziening getroffen.

De voorziening is van toepassing als de onderneming wordt ingebracht in een vennootschap waarvan de aandelen niet ter beurse zijn genoteerd en de vennootschap niet is aangemerkt als een beleggingsinstelling in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze voorwaarden vloeien voort uit artikel 4, eerste lid, onderdeel b, jo het derde lid, waar de toepassing van de betalingsregeling op de verkrijging van aandelen eveneens in deze zin wordt beperkt. De in ruil voor de inbreng verkregen aandelen worden behandeld alsof het een van de erflater of schenker verkregen aanmerkelijk belang betreft, waarop voorts de in het eerste en tweede lid van artikel 5 opgenomen bepalingen van toepassing zijn voor zover zij betrekking hebben op aanmerkelijk-belangaandelen.

In het vierde lid van artikel 5 is de verplichting van de belastingschuldige opgenomen om, ingeval zich een van de in artikel 5, eerste en tweede lid, genoemde gevallen voordoet, de ontvanger onverwijld in kennis te stellen. Indien de belastingschuldige niet aan die verplichting voldoet is de grond aan de uitstelfaciliteit ontvallen; daarom is in het vijfde lid de bepaling opgenomen dat het uitstel op grond van artikel 25,

derde lid, van de wet geacht wordt niet te zijn verleend. Hoewel dat in wezen zou moeten gelden voor de gehele uitstelregeling is de fictie van het niet verleend zijn van het uitstel beperkt tot de nog openstaande termijnen van het bedrag van de aanslag waarvoor uitstel van betaling is verleend. Het gevolg van deze fictie is dat de renteregeling van artikel 28 van de wet van toepassing is, hetgeen betekent dat de belasting-schuldige invorderingsrente verschuldigd is over het bedrag van de openstaande termijnen. Toepassing van artikel 28 van de wet houdt tevens in dat de rente berekend wordt over het tijdvak dat aanvangt op de vervaldag van de desbetreffende aanslag en eindigt op de dag voorafgaand aan die van de betaling. Anders gezegd, ook over de reeds verstreken periode wordt met betrekking tot de openstaande termijnen invorderingsrente berekend.

Hoofdstuk II. Renteberekening

Het strookt met de aard van de betalingsregeling van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 om geen invorderingsrente in rekening te brengen voor de periode waarover voor de desbetreffende belasting-aanslag uitstel van betaling is verleend. Ingeval echter de termijnen waarbinnen de verschuldigde belasting behoort te worden voldaan worden overschreden, ontvalt de reden aan het niet in rekening brengen van invorderingsrente. Teneinde te bereiken dat de toepassing van de regels inzake de invorderingsrente ook toepassing kunnen vinden nadat de termijn waarvoor het uitstel is verleend is overschreden, is in artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur dienaangaande regels worden gesteld. Deze nadere regelgeving is nodig daar de onverkorte toepassing van de regels met betrekking tot invorderingsrente in zulke situaties niet tot het gewenste resultaat zou leiden. Artikel 6 voorziet in deze nadere regelgeving.

De berekening van de invorderingsrente geschiedt op dezelfde wijze als de berekening van de invorderingsrente ingevolge hoofdstuk V van de Invorderingswet 1990 bij overschrijding van de enige of laatste betalingstermijn van een belastingaanslag, met dien verstande dat bij uitstel van betaling op grond van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 rente verschuldigd is bij iedere overschrijding van een betalingstermijn. Voor een toelichting op de werking van de bepalingen met betrekking tot de invorderingsrente mag worden verwezen naar de toelichting die in het wetsvoorstel Invorderingswet 1990 op deze bepalingen is gegeven.

Hoofdstuk III. Meldingsregeling bestuurdersaansprakelijkheid

In artikel 36 van de Invorderingswet 1990 is de regeling opgenomen die bekend staat als de bestuurdersaansprakelijkheid. Die regeling voorziet erin dat ingeval een aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersoon de verschuldigde loonbelasting of de verschuldigde omzetbelasting niet betaalt, bestuurders in hun privévermogen daarvoor aansprakelijk kunnen worden gesteld indien de niet-betaling aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van hen is te wijten.

Onderdeel van de regeling is de zogenaamde meldingsplicht. Deze houdt in dat bij betalingsonmacht de rechtspersoon verplicht is daarvan onverwijld mededeling te doen aan de ontvanger en desgevraagd nadere inlichtingen te verstrekken of bepaalde stukken ter inzage over te leggen. Ieder van de bestuurders is bevoegd om namens de rechtspersoon aan deze verplichting te voldoen. Indien de rechtspersoon niet of niet op de juiste wijze aan de meldingsplicht heeft voldaan, heeft dit tot gevolg dat bestuurders aansprakelijk zijn en dat wordt aangenomen dat de

niet-betaling aan hen is te wijten. In dat geval wordt een bestuurder slechts tot tegenbewijs van dat vermoeden toegelaten indien hij aannemelijk kan maken dat het niet aan hem is te wijten dat de rechtspersoon niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan. Zo er op juiste wijze is gemeld, is een bestuurder pas aansprakelijk indien aannemelijk is dat de niet-betaling aan de bestuurder is te wijten als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van 3 jaren voorafgaande aan de mededeling. De rechter kan daarbij de bewijslast naar redelijkheid en billijkheid over partijen verdelen.

In artikel 36, tweede lid, van de wet is bepaald dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld met betrekking tot de inhoud van de mededeling van de betalingsonmacht, de aard en de inhoud van de te verstrekken inlichtingen en de over te leggen stukken, alsmede de termijnen waarbinnen het doen van de mededeling, het verstrekken van de inlichtingen en het overleggen van de stukken dienen te geschieden. In de artikelen 7, 8 en 9 van dit besluit wordt hieraan uitvoering gegeven.

De in deze artikelen opgenomen regeling is in grote lijnen gelijk aan die welke bij het Besluit van 18 november 1986 (Stb. 583) is neergelegd in de artikelen 12 en 12a van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en in de artikelen 24b en 24c van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, welke artikelen bij de invoering van de onderhavige regeling door middel van een afzonderlijk besluit zullen komen te vervallen.

Op het punt van de melding in de naheffingsfase is de regeling enigermate aangepast. Deze aanpassing houdt in dat een rechtspersoon in de naheffingsfase alleen in de gelegenheid wordt gesteld zijn eventuele betalingsonmacht ter zake te melden, indien het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van dat lichaam. Ingevolge de huidige regeling kan iedere rechtspersoon, ongeacht of er sprake is van een bonafide of malafide situatie zich nog in de naheffingsfase voor de betalingsonmacht ter zake melden. Voor die optie is destijds gekozen omwille van de uniformiteit met de meldingsregelingen voor de sociale-verzekeringspremies en voor de bijdragen aan de bedrijfspensioenfondsen in welke beide regelingen een onderscheid tussen malafide en bonafide gevallen niet gemaakt kon worden. Nadere overweging van het feit dat de huidige regeling geen gevolgen verbindt aan het wachten met de melding tot de naheffingsfase en het negatieve effect dat zulks heeft voor een slagvaardig invorderingsbeleid heeft ertoe geleid om in het onderhavige besluit onderscheid aan te brengen tussen bonafide en malafide gevallen. Daarbij kan worden opgemerkt dat een later meldingstijdstip dan het tijdstip waarop de belastingschuld in eerste instantie betaald had moeten worden, indertijd gewenst werd geacht om onbedoelde consequenties in bonafide gevallen te voorkomen (zie het advies van de Sociale Verzekeringsraad van 2 mei 1985 inzake de te ontwerpen meldingsregeling, paragraaf 4.2.2.; dit advies is bij brief van 22 mei 1985 van de Minister van Justitie ter kennis gebracht van de Tweede Kamer, Kamerstukken II 1984/85, 16 530, nr. 14).

Ter toelichting op de onderhavige artikelen worden hierna enkele passages uit de nota van toelichting van het Besluit van 18 november 1986 (Stb. 583) geciteerd. Daarbij zijn de verwijzingen naar de toen ingevoegde artikelen vervangen door verwijzingen naar de onderdelen van de onderhavige artikelen terwijl tevens, waar dat nodig was, de tekst van die nota van toelichting zodanig is aangepast en geparafraseerd dat deze als toelichting op de artikelen 7, 8 en 9 kan worden gelezen. Uiteraard is de toelichting op de bepaling inzake de melding van de betalingsonmacht in de naheffingsfase geheel nieuw.

Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat de aard van de heffingswijze bij wege van voldoening of afdracht op aangifte meebrengt dat de meldingsregeling niet geldt voor voorlopige betalingen. Voor deze

betalingen geldt geen afzonderlijke aangifteplicht. De inspecteur vordert dat periodiek voorlopige betalingen moeten worden gedaan op basis van de in het vorige tijdvak verschuldigde loonbelasting. Bij niet nakoming van vorenbedoelde verplichting kan geen naheffingsaanslag worden opgelegd. Een juridisch aanknopingspunt voor de meldingsregeling ontbreekt derhalve. Op het niet doen van voorlopige betalingen staat als sanctie uitsluitend het verkorten van het aangiftetijdvak.

Artikel 7

Het uitgangspunt van de meldingsregeling is de gefaseerde melding van de betalingsonmacht. In de eerste fase behoeft de rechtspersoon alleen een schriftelijke mededeling van de betalingsonmacht te doen, waarbij de oorzaak van de betalingsonmacht moet worden aangegeven.

Beslissend voor het doen van de mededeling van de betalingsonmacht is de dag waarop de belasting uiterlijk had moeten zijn betaald. Artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt dat, in de gevallen waarin de belastingwet voldoening van in een tijdvak verschuldigd geworden belasting of afdracht van in een tijdvak ingehouden belasting op aangifte voorschrijft, de belastingplichtige, onderscheidenlijk de inhoudingsplichtige, gehouden is de belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen, terwijl op grond van artikel 9, derde lid, van de Invorderingswet 1990, de termijn voor de betaling van naheffingsaanslagen een termijn van 14 dagen geldt.

In artikel 7, eerste en tweede lid, is bepaald dat in de aangiftefase de rechtspersoon tot uiterlijk twee weken na afloop van die maand respectievelijk na afloop van die veertien-dagetermijn de gelegenheid heeft om zijn betalingsonmacht te melden. In dit verband wordt opgemerkt dat deze termijn van twee weken doorgaans overeenkomt met de termijn van 10 werkdagen, zoals die door de Sociale Verzekeringsraad in zijn evenbedoelde advies is voorgesteld.

De belasting die op aangifte wordt betaald, behoort gelijk te zijn aan de materiële belastingschuld zoals die uit de wet voortvloeit. Het kan zich echter voordoen dat de materieel verschuldigde belasting niet of niet ten volle is betaald. In die gevallen wordt de te weinig betaalde belasting later alsnog geheven door het opleggen van een naheffingsaanslag. Indien het opleggen van de naheffingsaanslag niet is te wijten aan opzet of grove schuld van de rechtspersoon, brengt de redelijkheid mee dat de rechtspersoon de mogelijkheid moet worden geboden zijn betalingsonmacht te melden. Het bepaalde in het tweede lid van artikel 7 strekt daartoe. De mededeling heeft echter alleen betekenis voor het verschil tussen de materieel verschuldigde belastingschuld en het belastingbedrag dat in de aangifte is vermeld. Indien derhalve het in de aangifte vermelde bedrag niet of niet volledig is betaald en dit niet betaalde bedrag in de naheffingsaanslag is begrepen, sorteert de mededeling voor dat bedrag geen effect. De rechtspersoon had zich immers in de aangiftefase moeten melden. Evenmin kan de mededeling succes hebben in de gevallen waarin het aan opzet of grove schuld van de rechtspersoon is te wijten dat de materieel verschuldigde belasting niet op aangifte is betaald en er nadien een naheffingsaanslag (met verhoging) wordt opgelegd. Evenals dit voor de mededeling in de aangiftefase is bepaald, dient de mededeling ter zake van de betalingsonmacht van een naheffingsaanslag uiterlijk binnen twee weken na de vervalddag van die aanslag te worden gedaan.

De mededeling, als bedoeld in het eerste en tweede lid, moet meer omvatten dan de vermelding van het enkele feit dat niet kan worden betaald. Daarom is in het derde lid van artikel 7 bepaald dat bij de schriftelijke mededeling inzicht moet worden gegeven in de omstandigheden

die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet is afgedragen. Hierdoor wordt enerzijds voorkomen dat met een vrij algemene omschrijving als «liquiditeitsproblemen» zou kunnen worden volstaan. Anderzijds leidt deze formulering ertoe dat in deze fase geen uiterst gedetailleerde (en met stukken gestaafde) informatie behoeft te worden verstrekt. Het gaat er om de ontvanger in staat te stellen zich een redelijk oordeel te vormen over de oorzaken van de betalingsonmacht, niet alleen ter zake van de betrokken belastingschuld, maar meer in het algemeen. Om dit te bereiken kan worden gedacht aan de beantwoording van de verschillende vragen die de Sociale Verzekeringsraad gelet op zijn advies van 2 mei 1985 van belang acht en die worden opgenomen in het facultatief te gebruiken – en op verzoek door de ontvanger te verstrekken – vragenformulier, zoals:

- voldoen de afnemers hun schulden;
- is er sprake van een teruglopend orderbestand;
- zijn er financieringsproblemen;
- zijn er ook bij andere incasso-organen mededelingen gedaan van betalingsonmacht.

Artikel 8

Aan de hand van de in de eerste fase verstrekte informatie zal de ontvanger moeten beoordelen of de in artikel 36, tweede lid, van de wet voorziene tweede fase moet volgen. In die tweede fase zal de rechtspersoon, zo de ontvanger zulks nodig acht, op grond van artikel 8 nadere gegevens en inlichtingen moeten verstrekken en eventueel stukken moeten overleggen. Die informatie zal betrekking hebben op de financiële positie van de rechtspersoon. Daarnaast kan het nodig zijn teneinde een beter inzicht te verkrijgen in de oorzaken van de betalingsonmacht dat daaromtrent nadere informatie wordt verstrekt. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat het begrip boeken en andere bescheiden dient te worden opgevat in de zin van artikel 58 van de wet (hetwelk op zijn beurt weer is ontleend aan artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Hieronder vallen ook de niet papieren informatiedragers zoals magneetbanden en diskettes.

De reden voor deze inlichtingenverplichting en die van artikel 9 naast de algemene inlichtingenbepalingen van de artikelen 58 en 61 van de wet is gelegen in het feit dat de meldingsregeling zich afspeelt op het grensvlak van heffing en invordering. Om te voorkomen dat in twijfel wordt getrokken of de ontvanger op grond van artikel 58 e.v. van de wet de bevoegdheid heeft om in het kader van de meldingsregeling inlichtingen te vragen, is in de onderhavige artikelen expliciet bepaald dat de door hem gevraagde inlichtingen ook verstrekt moeten worden.

Artikel 9

Aangezien de aard en de inhoud van de nader te verstrekken informatie van geval tot geval kunnen verschillen, is ervan afgezien om één termijn te stellen waarbinnen die informatie moet worden verstrekt. In het ene geval is een termijn van bij voorbeeld 14 dagen voldoende, terwijl in een ander geval een maand nog te kort is. Het verdient dan ook de voorkeur geen vaste termijn te noemen, doch de ontvanger per geval een redelijke termijn te laten bepalen, zoals ook door de Sociale Verzekeringsraad in zijn eerder genoemd advies van 2 mei 1985 wordt aanbevolen. Daartoe strekt de in artikel 9, eerste lid, opgenomen redelijke termijn. Het tweede lid van dit artikel bevat een nadere uitwerking van de wijze waarop de gevorderde gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt; namelijk duidelijk, stellig en zonder voorbehoud en, naar keuze van de ontvanger, schriftelijk dan wel mondeling.

De in het derde lid neergelegde verplichting om toe te laten dat van ter inzage verstrekte boeken en bescheiden afschriften en uittreksels worden gemaakt, strekt ertoe om in gevallen waarin behoefte bestaat aan het vastleggen van gegevens die uit de boeken blijken, dit ook mogelijk te maken, zonder dat de belastingschuldige of derde die inzage verstrekt, daar protest tegen kan aantekenen.

Hoofdstuk IV. Inwerkingtreding en citeertitel

Artikel 10 bevat in het eerste lid de datum van inwerkingtreding. Deze datum valt logischerwijs samen met de datum waarop de Invoeringswet 1990 in werking treedt.

Het tweede lid bevat de citeertitel van dit besluit.

Deregulering

Bij het ontwerpen van deze algemene maatregel van bestuur is rekening gehouden met de toetsingscriteria zoals die zijn opgenomen in de aanwijzingen inzake de toetsing van ontwerpen van wet en van algemene maatregel van bestuur (Stcrt. 1985, 18). Dienaangaande merk ik het volgende op. Deze algemene maatregel van bestuur strekt tot vervanging van bepalingen uit de Successiewet 1956, het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Door samenvoeging en stroomlijning van deze bepalingen in één Uitvoeringsbesluit wordt de overzichtelijkheid van de regelgeving gediend. Daar de inhoud van de regelingen in grote lijnen ongewijzigd is gebleven treedt geen verzwarende regelgeving voor belastingplichtigen c.q. belastingschuldigen, bedrijfsleven of de belastingdienst op. Waar de meldingsplicht in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid een verzwarende inhoudt – geen disculpatiemogelijkheid meer in de naheffingsfase indien er sprake is van opzet of grove schuld – is dit in overeenstemming met de doelstelling van de regeling, te weten het onderscheiden van bestuurders van bonafide en malafide rechtspersonen.

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