



## Advies Raad van State inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019)

### Nader Rapport

14 september 2018  
2018-0000147227

#### Nader Rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2018, no. 2018001435, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 10 september 2018, no. W06.18.0266/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

### 1. Inleiding

*Het voorstel bevat een viertal invorderingsmaatregelen die er volgens de toelichting primair op zijn gericht om gezamenlijk een belangrijke bijdrage te leveren, zowel repressief als preventief, aan het aanpakken van constructies die worden opgezet om betaling van belasting te ontlopen (verhaalsconstructies).<sup>1</sup> De Afdeling maakt daar hierna enkele opmerkingen over, maar schetst in deze inleiding eerst kort de achtergrond en de inhoud van de maatregelen.*

*Met name (zeer) vermogenden maken gebruik van constructies om het betalen van belasting te ontwijken, aldus de toelichting.<sup>2</sup> Hierbij worden vaak complexe (internationale) bedrijfsstructuren gebruikt – de uitvoeringstoets van de Belastingdienst spreekt van kerstboomconstructies<sup>3</sup> – zodat de Belastingdienst geen zicht meer heeft op het vermogen (afkomstig) van de belastingschuldige. Hoewel de toelichting aangeeft dat het om slechts circa twintig zaken per jaar gaat, betreft het wel zaken waar grote bedragen mee zijn gemoeid (vaak honderd miljoen euro en meer:<sup>4</sup> de artikelsgewijze toelichting spreekt over een fiscaal belang 'dat op kan lopen tot enkele honderden miljoenen euro's').<sup>5</sup> Daarmee is sprake van een grote maatschappelijke impact, zo maakt de toelichting duidelijk.*

*De toelichting illustreert dit met een tweetal voorbeelden die er in essentie op neerkomen dat bij een belastingschuldige te belasten winst of te belasten vermogen op een zodanige wijze (en zodanig op tijd) wordt toegedeeld aan begunstigen/erfgenamen dat door de belastingschuldige te betalen aanslagen niet meer kunnen worden betaald omdat de middelen ontbreken (ten gevolge van die toedeling of omdat de belastingschuldige/rechtspersoon inmiddels is geliquideerd). Verhaal bij de belastingschuldige/rechtspersoon is niet meer mogelijk.*

*Een viertal invorderingsmaatregelen beoogt verhaal mogelijk te maken. Het gaat daarbij om het aansprakelijk stellen van begunstigen<sup>6</sup> (1) en om een uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen<sup>7</sup> (2). Met een alternatieve wijze van bekendmaking van een aanslag in situaties van (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersonen<sup>8</sup> (3) en met een uitbreiding van de informatiever-*

<sup>1</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 1 (Inleiding), en paragraaf 5.1 (Algemeen), derde tekstblok.

<sup>2</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), tweede tekstblok.

<sup>3</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets 'Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies', onder 'Interactie burgers/bedrijven'.

<sup>4</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), tweede tekstblok.

<sup>5</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>6</sup> Artikel XII, onderdelen C, E en F, van het voorstel.

<sup>7</sup> Artikel XII, onderdeel D, van het voorstel.

<sup>8</sup> Artikel XI, onderdeel A, en artikel XII, onderdelen A en B, van het voorstel.



*plichting tot potentieel aansprakelijken<sup>9</sup> (4) wordt beoogd formele drempels bij aansprakelijkstelling weg te nemen. Met deze vier invorderingsmaatregelen zal de verschuldigde belasting efficiënter en vaker geïnd kunnen worden, aldus de toelichting.<sup>10</sup>*

*Uit de artikelsgewijze toelichting blijkt dat de maatregelen onder (1) en (2) een terugwerkende kracht kennen tot en met 20 juli 2017.<sup>11</sup> De toelichting maakt daarbij duidelijk dat 20 juli 2017 de datum is waarop de betreffende wijzigingen ter consultatie op internet zijn gepubliceerd en waarop tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met die consultatiedatum zouden krijgen (de internetconsultatie-versie van het voorstel noemde overigens nog '[PM] uur'.<sup>12</sup>*

## **2. Terugwerkende kracht**

*Zoals uit onderscheiden adviezen in het verleden al is gebleken, is de Afdeling van oordeel dat, gelet op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, aan belastende maatregelen geen terugwerkende kracht dient te worden gegeven, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen.<sup>13</sup> Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten. In ieder geval kan geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden, niet of niet voldoende kenbaar zijn.*

*In de fiscaliteit is bij het voornemen om aan belastende maatregelen terugwerkende kracht toe te kennen de gebruikelijke gang van zaken dat een persbericht wordt uitgegeven met daarin een aankondiging van het (wets)voorstel, een beschrijving van de inhoud van dat voorstel op hoofdlijnen en een aankondiging van terugwerkende kracht van dat voorstel tot een tijdstip dat niet eerder ligt dan dat van het uitbrengen van het persbericht.*

*De Afdeling maakt in het licht van deze uitgangspunten een opmerking over de noodzaak voor en het tijdstip van de voorgestelde terugwerkende kracht.*

### **a. Noodzaak terugwerkende kracht**

*Volgens de toelichting is de reden voor de terugwerkende kracht tot 20 juli 2017 dat er een reëel risico bestaat dat berekenende, doorgaans tevens vermogende, burgers en bedrijven de gelegenheid aangrijpen om te anticiperen op de voorgenomen wetgeving.<sup>14</sup> Dit laatste is maatschappelijk onwenselijk en heeft bovendien tot gevolg dat de schatkist substantiële belastingopbrengsten misloopt, zo vervolgt de toelichting.*

*In dit verband wijst de Afdeling erop dat de voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen al zijn aangekondigd in de brief van 17 januari 2017 aan de Tweede Kamer,<sup>15</sup> derhalve ruimschoots vóór het tijdstip van de terugwerkende kracht van 20 juli 2017. In die Kamerbrief was van terugwerkende kracht geen sprake. Evenmin was op dat tijdstip sprake van een persbericht met daarin een aankondiging van een wetsvoorstel, een beschrijving van de inhoud van dat wetsvoorstel op hoofdlijnen en een aankondiging van terugwerkende kracht van dat wetsvoorstel tot 17 januari 2017. Nu is volstaan met een Kamerbrief is de kans groot dat berekenende burgers en bedrijven direct na de Kamerbrief al hebben geanticipeerd op de aangekondigde maatregelen. Het is daarmee niet ondenkbaar dat de te treffen structuren al zijn aangepast. In zoverre kunnen vraagtekens worden gezet bij de noodzaak van de voorgestelde terugwerkende kracht tot 20 juli 2017.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting de noodzaak voor de terugwerkende kracht in dit licht nader te motiveren. Indien dit niet mogelijk is adviseert zij af te zien van de terugwerkende kracht.*

*Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling nog het volgende op.*

### **b. Tijdstip terugwerkende kracht**

*De toelichting maakt duidelijk dat het gekozen tijdstip voor de terugwerkende kracht van 20 juli 2017 de datum is waarop de betreffende wijzigingen ter consultatie op internet zijn gepubliceerd en waarop*

<sup>9</sup> Artikel XII, onderdeel G, van het voorstel.

<sup>10</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), vierde tekstblok.

<sup>11</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>12</sup> Toelichting op artikel IV van de internetconsultatie-versie van het voorstel.

<sup>13</sup> Zie ook aanwijzing 5.62 van de Aanwijzingen voor de regelgeving, Kamerstukken II 2017/18, 34 923, nr. 4, p. 3 en Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 14.

<sup>14</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, p. 10 tot en met 12.



tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met die consultatiedatum zouden krijgen.<sup>16</sup> Daarmee is de terugwerkende kracht naar het oordeel van het kabinet voldoende kenbaar gemaakt, zo vervolgt de toelichting.

i. De Afdeling merkt op dat het doel van een internetconsultatie een andere is dan de aankondiging van een wetsvoorstel waarin een terugwerkende kracht zal worden opgenomen. Het doel van een internetconsultatie is niet de bekendmaking van terugwerkende kracht, maar het consulteren van partijen over de inhoud van het voorstel. Dat blijkt ook uit de website van internetconsultatie.nl.<sup>17</sup> De bedoeling van een internetconsultatie is dat kan worden gereageerd op wetgeving die in voorbereiding is, opdat de gegeven reacties bijdragen aan een verbetering van de kwaliteit en de uitvoerbaarheid van wetgeving, of er zelfs toe zouden moeten leiden dat wordt afgezien van het voorstel.

*Als door middel van terugwerkende kracht aankondigingseffecten van een fiscaal voor burgers en bedrijven belastende maatregel voorkomen zouden moeten worden, moet uit een oogpunt van rechtszekerheid een daarop gerichte aankondiging plaatsvinden, bijvoorbeeld door middel van een persbericht. De terugwerkende kracht staat daarbij voorop. Dat is bij een internetconsultatie niet het geval. Burgers en bedrijven hoeven in dat geval op de terugwerkende kracht van de voorgestelde maatregelen niet bedacht te zijn.*

*Van een algemene bekendmaking van terugwerkende kracht tot het tijdstip van de internetconsultatie (20 juli 2017) was bij onderhavig consultatievoorstel geen sprake. Er is geen daarop gericht persbericht uitgegeven. Verder valt op dat in het nieuwsbericht van aankondiging van het consultatievoorstel, noch in de beschrijving van de inhoud van het consultatievoorstel, noch in het document inzake het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK), de terugwerkende kracht wordt gemeld. Ook in het algemeen deel van de concept memorie van toelichting is van een melding van een voorgenomen terugwerkende kracht geen sprake. Alleen in de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting wordt gewag gemaakt van terugwerkende kracht.*

ii. Daarnaast merkt de Afdeling in het licht van de rechtszekerheid en kenbaarheid nog het volgende op.

*Voorliggend voorstel is ten opzichte van de versie van de internetconsultatie (onder meer) op een drietal onderdelen uitgebreid.*

*Ten eerste is de reikwijdte van het begrip gelieerd lichaam/gelieerde natuurlijk persoon in voorliggend voorstel op verschillende onderdelen uitgebreid met toezichthouders, beheerders, vennoten en maten.<sup>18</sup> Ook verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen alsmede doelvermogens, vallen nu onder de reikwijdte van het begrip lichaam.<sup>19</sup>*

*Ten tweede is het begrip aanmerkelijk belang uit de consultatieversie (aanwezigheid van ten minste 5% van het geplaatste kapitaal) uitgebreid met een gerechtigdheid van ten minste 5% van de stemmen.<sup>20</sup>*

*Ten derde valt het op dat thans een definitie is opgenomen van een verhaalsconstructie,<sup>21</sup> in verband ook met – eveneens nieuw – het bij ministeriële regeling kunnen stellen van regels over de omstandigheden waaronder in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie<sup>22</sup> (zie ook opmerking 3 hierna).*

*Naar het oordeel van de Afdeling zijn (in ieder geval) deze wijzigingen van wezenlijk belang als het gaat om het bereik van de terugwerkende kracht naar 20 juli 2017. De wijzigingen zien op de hoofdlijnen van het voorstel en breiden het bereik ervan behoorlijk uit. Zo de melding in de internetconsultatie dat er sprake zal zijn van een terugwerkende kracht naar genoemd tijdstip al moet worden gezien als een op het geven van rechtszekerheid gerichte aankondiging (hetgeen naar het oordeel van de Afdeling niet het geval is, zoals hiervoor onder i is aangegeven), dan geldt die rechtszekerheid in ieder geval niet voor deze uitbreiding.*

*Gelet op het voorgaande concludeert de Afdeling dat het tijdstip van ingang van de internetconsultatie vanuit een oogpunt van rechtszekerheid en kenbaarheid, in elk geval in het kader van voorliggend*

<sup>16</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>17</sup> Zie [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).

<sup>18</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel d, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>19</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel e, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (via de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>20</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdelen c en d, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (via de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 4.6, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001) (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>21</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel g, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>22</sup> Het voorgestelde artikel 33a, zesde lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).



wetsvoorstel, niet een geëigend tijdstip is om de terugwerkende kracht op aan te laten sluiten. Indien ervoor wordt gekozen om het tijdstip van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer als tijdstip voor de aanvang van de terugwerkende kracht te kiezen, adviseert de Afdeling ook voor dat geval de terugwerkende kracht van de belastende maatregelen algemeen bekend te maken.

## 2. Terugwerkende kracht

De Afdeling vraagt aandacht voor het borgen van de rechtszekerheid. De constatering van de Afdeling dat de in het wetsvoorstel opgenomen invorderingsmaatregelen op verschillende onderdelen afwijken van hetgeen in de internetconsultatie is gebracht, is juist. In het licht van de conclusie van de Afdeling heeft het kabinet besloten de terugwerkende kracht van de invorderingsmaatregelen te beperken tot en met het tijdstip van indiening van het voorstel bij de Tweede Kamer. Terugwerkende kracht blijft van belang. Er blijft namelijk een reëel risico bestaan op anticipatiegedrag op het moment dat het wetsvoorstel in de openbaarheid komt. Zo is een schenking in het zicht van overlijden immers per direct te creëren. Het kabinet acht het daarom noodzakelijk om terugwerkende kracht aan de voorgestelde aansprakelijkheidsbepalingen te verlenen tot en met het tijdstip van aanbidding van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer. Ook vraagt de Afdeling aandacht voor het borgen van de kenbaarheid. Het kabinet is met de Afdeling van mening dat een persbericht bij een belastende maatregel het geëigende instrument is. De terugwerkende kracht tot en met het tijdstip van indiening van het onderhavige voorstel bij de Tweede Kamer wordt door middel van een persbericht bekendgemaakt.

## 3. Reikwijdte aansprakelijkheid/niveau van regelgeving

*De hiervoor onder (1) aangeduide hoofdelijke aansprakelijkheid van een begunstigde is slechts aan de orde indien de belastingschuldige én de begunstigde wisten of behoorden te weten dat benadeling van de ontvanger het gevolg zou zijn van het handelen van de belastingschuldige.<sup>23</sup> Daarbij geldt een wettelijk vermoeden van wetenschap indien de ontvanger aannemelijk maakt dat zich bepaalde omstandigheden voordoen, bijvoorbeeld de omstandigheid dat sprake is van een verhaalsconstructie.<sup>24</sup> Bij ministeriële regeling worden vervolgens regels gesteld (zoals hiervoor onder opmerking 2 al is aangeduid) over de omstandigheden waaronder in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie.<sup>25</sup> De toelichting maakt duidelijk dat het daarbij gaat om objectieve criteria die de ontvanger een extra mogelijkheid bieden om een verhaalsconstructie aannemelijk te maken.<sup>26</sup> Het voorkomt, zo vervolgt de toelichting, dat op de ontvanger een te zware bewijslast drukt.*

De Afdeling maakt hier drie opmerkingen over.

### a. Reikwijdte aansprakelijkheid

*Volgens de uitvoeringstoets van de Belastingdienst 'hebben de maatregelen naar verwachting geen impact voor de gemiddelde erfgenaam of begunstigde'.<sup>27</sup> Het zou gaan om situaties waarin sprake is van 'het werk van hooggespecialiseerde adviseurs die werken voor een beperkte klantenkring van vermogende particulieren'.*

*De Afdeling merkt op dat zij begrip heeft voor het bestrijden van de beschreven kerstboomconstructies. De voorgestelde wettekst is ook toegeschreven op het bestrijden ervan. Het is de Afdeling echter niet duidelijk waar de verwachting op is gebaseerd dat de maatregelen geen impact zullen hebben voor de gemiddelde erfgenaam of begunstigde. Naar de letter van de voorgestelde wettekst<sup>28</sup> lijken immers ook begunstigten in een reguliere situatie van schenking (al dan niet na overlijden van de belastingschuldige en al dan niet jaren later) met aansprakelijkstelling (en eventueel met een omgekeerde bewijslast, afhankelijk ook van de bij ministeriële regeling in te vullen omstandigheden)<sup>29</sup> geconfronteerd te kunnen worden. Ook maakt bedoelde wettekst op zich geen onderscheid naar de hoogte van de benadeling van de ontvanger. Indien het oogmerk van de maatregelen is om kerstboomconstructies te bestrijden, zou sprake zijn van niet gewenste overkill indien de maatregelen ook gevolgen hebben voor een erfgenaam of begunstigde die zich niet bezighoudt met constructies.*

<sup>23</sup> Het voorgestelde artikel 33a, eerste lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>24</sup> Het voorgestelde artikel 33a, tweede lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>25</sup> Het voorgestelde artikel 33a, zesde lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>26</sup> Toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', laatste alinea.

<sup>27</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets 'Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies', onder 'Interactie burgers/bedrijven'.

<sup>28</sup> Het voorgestelde artikel 33a, eerste lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>29</sup> Bijvoorbeeld indien de belastingschuldige in de periode ingaande vijf jaar vóór de betreffende belastingaanslag een vergrijpboete opgelegd heeft gekregen wegens het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen (toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', derde streepje).





*De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

### **3. Reikwijdte aansprakelijkheid/niveau van regelgeving**

#### *a. Reikwijdte aansprakelijkheid*

Het kabinet is van mening dat er geen sprake is van ongewenste overkill. De aansprakelijkheid van begunstigen wordt de facto beperkt tot situaties waarin sprake is van constructies met als doel belastingbetaling te ontlopen. Hoewel de Belastingdienst in de praktijk (internationale) kerstboomconstructies tegenkomt, kan het ook gaan om eenvoudige constructies, bijvoorbeeld een schuldenaar die zijn vermogen aan zijn (klein)kinderen schenkt met als doel om belastingbetaling te ontlopen. Een begunstigde die zich niet bezighoudt met constructies zal echter niet snel succesvol aansprakelijk gesteld kunnen worden. Immers, alleen als er sprake is van gelieerde partijen en als er objectieve omstandigheden aanwezig zijn die een verhaalsconstructie doen vermoeden, dan verkeert de Belastingdienst in een gunstige bewijspositie. De toets aan objectieve omstandigheden beschermt derhalve burgers en bedrijven die te goeder trouw zijn. Dit is alleen anders als de schenking in het zicht van overlijden heeft plaatsgevonden. In dat geval is de voorgestelde wijziging van de in de Invorderingswet 1990 (IW 1990) opgenomen specifieke bepaling voor erfgenamen relevant.<sup>30</sup>

Erfgenamen kunnen aansprakelijk zijn zonder dat de Belastingdienst een oogmerk van benadeling aannemelijk hoeft te maken. Bij schenkingen vlak voor overlijden door iemand met een onbetaalde belastingschuld, wordt het oogmerk van benadeling als het ware aanwezig geacht. In die gevallen is het kabinet van mening dat het belang van de inning van belastingschuld zwaarder weegt dan het belang van de erfgenaam die de schenking in het zicht van overlijden heeft ontvangen. Daarbij is de aansprakelijkheid van erfgenamen voor belastingschulden, genoemd in de IW 1990, een beperking van de ruimere aansprakelijkheid van erfgenamen in het civiele recht.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is dit onderdeel in de memorie van toelichting aangevuld met een uitgebreidere toelichting op de gevolgen voor burgers en bedrijven.

#### *b. Niveau van regelgeving*

*De Afdeling merkt op dat van delegatie van de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften – in verband met het uitgangspunt dat deze op zo hoog mogelijk regel-niveau worden vastgesteld – terughoudend gebruik moet worden gemaakt. Delegatie aan een minister moet bovendien beperkt blijven tot voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld.<sup>31</sup>*

*Onder deze criteria voor delegatie valt naar het oordeel van de Afdeling niet het bij ministeriële regeling vaststellen van objectieve omstandigheden op grond waarvan sprake zal zijn van een wettelijk bewijsvermoeden (omkering van de bewijslast). Het vaststellen van dergelijke omstandigheden rechtvaardigt parlementaire betrokkenheid. Zo voor delegatie naar de ministeriële regeling het argument zou zijn dat omstandigheden met grote spoed moeten worden vastgesteld om snel te reageren op nieuwe constructies, geldt dat in ieder geval niet voor de in de toelichting al opgesomde omstandigheden. Die zijn immers al bekend.*

*De Afdeling adviseert de in de toelichting opgesomde omstandigheden waarin sprake is van omkering van de bewijslast, vast te leggen in de Invorderingswet 1990 zelf. Voor (mogelijk) in de toekomst snel in te voeren andere omstandigheden adviseert zij te voorzien in een tijdelijke delegatiemogelijkheid, met goedkeuring bij wet achteraf.<sup>32</sup>*

#### *b. Niveau van regelgeving*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling is het wetsvoorstel aangepast. De voorgestelde procedure wijkt enigszins af van het voorstel van de Afdeling, maar komt wel inhoudelijk tegemoet aan het doel dat de Afdeling met het voorstel wenst te bereiken, namelijk parlementaire betrokkenheid. Daartegenover staat het belang van de mogelijkheid om snel te kunnen reageren op nieuwe verhaalsconstructies. Om aan beide belangen tegemoet te komen, wordt voorzien in een voorwaardelijke delegatiebepaling. Dit betekent dat de vaststelling of een wijziging van de algemene maatregel

<sup>30</sup> Artikel 48 IW 1990.

<sup>31</sup> Zie ook aanwijzing 2.24 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>32</sup> Zie ook aanwijzing 2.39 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.



---

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 krijgen de Eerste en Tweede Kamer hiermee betrokkenheid bij de wijzigingen. Het kabinet meent hiermee aan de kern van het advies van de Afdeling tegemoetgekomen te zijn.

*c. Aantal omstandigheden*

*Volgens de toelichting is in ieder geval aannemelijk dat sprake is van een verhaalsconstructie (omkering van de bewijslast) 'indien zich twee of meer van de [in de ministeriële regeling op te sommen feitelijke] omstandigheden voordoen'.<sup>33</sup> De Afdeling merkt op dat de delegatiebepaling dit niet tot uitdrukking brengt.*

*De Afdeling adviseert de tekst van het voorstel en de toelichting met elkaar in overeenstemming te brengen.*

*c. Aantal omstandigheden*

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling zijn het voorstel van wet en de toelichting aangepast. Daarnaast is in de opsomming van objectieve omstandigheden onder het kopje 'verhaalsconstructie' in het artikelsgewijze deel van de toelichting een wijziging aangebracht in het tweede gedachtestreepje. De oorspronkelijke tekst was daar onduidelijk en niet helemaal conform de bedoeling van het kabinet. Ten slotte zijn enkele redactionele verbeteringen aangebracht.

*De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De vice-president van de Raad van State,*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

*De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel.*

---

<sup>33</sup> Toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', vóór de opsomming.



## Advies Raad van State

No. W06.18.0266/III  
's-Gravenhage, 10 september 2018

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2018, no.2018001435, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2019, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2019, Wet bronbelasting 2020, Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019, Wet aanpassing kansspelbelasting over sportwedenschappen, Wet modernisering kleineondernemersregeling en implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel.

In het voorstel zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke technische onderhoud van de fiscale wetgeving, die geen budgettaire gevolgen hebben.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar plaatst vraagtekens bij de noodzaak voor de terugwerkende kracht van enkele invorderingsmaatregelen tot het tijdstip van internetconsultatie (20 juli 2017). Vóór dat tijdstip zijn de maatregelen namelijk al genoemd in een Kamerbrief, zodat er mogelijk op is geanticipeerd en terugwerkende kracht in zoverre geen zin meer heeft. Ook is de Afdeling van oordeel dat het vanuit een oogpunt van rechtszekerheid en kenbaarheid niet gewenst is dat die invorderingsmaatregelen terugwerken tot het tijdstip van ingang van de internetconsultatie. Een terugwerkende kracht tot het tijdstip van indiening van het voorstel bij de Tweede Kamer ligt meer in de rede.

Daarnaast wijst de Afdeling op een mogelijke overkill van de maatregelen. Indien namelijk het oogmerk van de maatregelen is om 'kerstboomconstructies' te bestrijden, zou er sprake zijn van niet gewenste overkill indien de maatregelen ook gevolgen hebben voor een erfgenaam of begunstigde die zich niet bezighoudt met constructies.

Tot slot acht de Afdeling parlementaire betrokkenheid gewenst bij het vastleggen van de omstandigheden waarin sprake is van omkering van de bewijslast. Zij adviseert dan ook om die in de memorie van toelichting genoemde omstandigheden vast te leggen op het niveau van de wet en niet bij ministeriële regeling. Voor (mogelijk) in de toekomst in te voeren andere omstandigheden adviseert zij te voorzien in een tijdelijke delegatiemogelijkheid, met goedkeuring bij wet achteraf.

### 1. Inleiding

Het voorstel bevat een viertal invorderingsmaatregelen die er volgens de toelichting primair op zijn gericht om gezamenlijk een belangrijke bijdrage te leveren, zowel repressief als preventief, aan het aanpakken van constructies die worden opgezet om betaling van belasting te ontlopen (verhaalsconstructies).<sup>1</sup> De Afdeling maakt daar hierna enkele opmerkingen over, maar schetst in deze inleiding eerst kort de achtergrond en de inhoud van de maatregelen.

Met name (zeer) vermogenden maken gebruik van constructies om het betalen van belasting te ontwijken, aldus de toelichting.<sup>2</sup> Hierbij worden vaak complexe (internationale) bedrijfsstructuren gebruikt – de uitvoeringstoets van de Belastingdienst spreekt van kerstboomconstructies<sup>3</sup> – zodat de Belastingdienst geen zicht meer heeft op het vermogen (afkomstig) van de belastingschuldige. Hoewel de toelichting aangeeft dat het om slechts circa twintig zaken per jaar gaat, betreft het wel zaken waar grote bedragen mee zijn gemoeid (vaak honderd miljoen euro en meer:<sup>4</sup> de artikelsgewijze toelichting spreekt over een fiscaal belang 'dat op kan lopen tot enkele honderden miljoenen euro's').<sup>5</sup> Daarmee is sprake van een grote maatschappelijke impact, zo maakt de toelichting duidelijk.

De toelichting illustreert dit met een tweetal voorbeelden die er in essentie op neerkomen dat bij een belastingschuldige te belasten winst of te belasten vermogen op een zodanige wijze (en zodanig op

<sup>1</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 1 (Inleiding), en paragraaf 5.1 (Algemeen), derde tekstblok.

<sup>2</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), tweede tekstblok.

<sup>3</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets 'Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies', onder 'Interactie burgers/bedrijven'.

<sup>4</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), tweede tekstblok.

<sup>5</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.



tijd) wordt toegedeeld aan begunstigen/erfgenamen dat door de belastingschuldige te betalen aanslagen niet meer kunnen worden betaald omdat de middelen ontbreken (ten gevolge van die toedeling of omdat de belastingschuldige/rechtspersoon inmiddels is geliquideerd). Verhaal bij de belastingschuldige/rechtspersoon is niet meer mogelijk.

Een viertal invorderingsmaatregelen beoogt verhaal mogelijk te maken. Het gaat daarbij om het aansprakelijk stellen van begunstigen<sup>6</sup> (1) en om een uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen<sup>7</sup> (2). Met een alternatieve wijze van bekendmaking van een aanslag in situaties van (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersonen<sup>8</sup> (3) en met een uitbreiding van de informatieverplichting tot potentieel aansprakelijken<sup>9</sup> (4) wordt beoogd formele drempels bij aansprakelijkstelling weg te nemen. Met deze vier invorderingsmaatregelen zal de verschuldigde belasting efficiënter en vaker geïnd kunnen worden, aldus de toelichting.<sup>10</sup>

Uit de artikelsgewijze toelichting blijkt dat de maatregelen onder (1) en (2) een terugwerkende kracht kennen tot en met 20 juli 2017.<sup>11</sup> De toelichting maakt daarbij duidelijk dat 20 juli 2017 de datum is waarop de betreffende wijzigingen ter consultatie op internet zijn gepubliceerd en waarop tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met die consultatiedatum zouden krijgen (de internetconsultatie-versie van het voorstel noemde overigens nog '[PM] uur').<sup>12</sup>

## 2. Terugwerkende kracht

Zoals uit onderscheiden adviezen in het verleden al is gebleken, is de Afdeling van oordeel dat, gelet op het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, aan belastende maatregelen geen terugwerkende kracht dient te worden gegeven, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen.<sup>13</sup> Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten. In ieder geval kan geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden, niet of niet voldoende kenbaar zijn.

In de fiscaliteit is bij het voornemen om aan belastende maatregelen terugwerkende kracht toe te kennen de gebruikelijke gang van zaken dat een persbericht wordt uitgegeven met daarin een aankondiging van het (wets)voorstel, een beschrijving van de inhoud van dat voorstel op hoofdlijnen en een aankondiging van terugwerkende kracht van dat voorstel tot een tijdstip dat niet eerder ligt dan dat van het uitbrengen van het persbericht.

De Afdeling maakt in het licht van deze uitgangspunten een opmerking over de noodzaak voor en het tijdstip van de voorgestelde terugwerkende kracht.

### *a. Noodzaak terugwerkende kracht*

Volgens de toelichting is de reden voor de terugwerkende kracht tot 20 juli 2017 dat er een reëel risico bestaat dat berekenende, doorgaans tevens vermogende, burgers en bedrijven de gelegenheid aangrijpen om te anticiperen op de voorgenomen wetgeving.<sup>14</sup> Dit laatste is maatschappelijk onwenselijk en heeft bovendien tot gevolg dat de schatkist substantiële belastingopbrengsten misloopt, zo vervolgt de toelichting.

In dit verband wijst de Afdeling erop dat de voorgestelde maatregelen op hoofdlijnen al zijn aangekondigd in de brief van 17 januari 2017 aan de Tweede Kamer,<sup>15</sup> derhalve ruimschoots vóór het tijdstip van de terugwerkende kracht van 20 juli 2017. In die Kamerbrief was van terugwerkende kracht geen sprake. Evenmin was op dat tijdstip sprake van een persbericht met daarin een aankondiging van een wetsvoorstel, een beschrijving van de inhoud van dat wetsvoorstel op hoofdlijnen en een aankondiging van terugwerkende kracht van dat wetsvoorstel tot 17 januari 2017. Nu is volstaan met een Kamerbrief is de kans groot dat berekenende burgers en bedrijven direct na de Kamerbrief al hebben geanticipeerd op de aangekondigde maatregelen. Het is daarmee niet ondenkbaar dat de te treffen

<sup>6</sup> Artikel XII, onderdelen C, E en F, van het voorstel.

<sup>7</sup> Artikel XII, onderdeel D, van het voorstel.

<sup>8</sup> Artikel XI, onderdeel A, en artikel XII, onderdelen A en B, van het voorstel.

<sup>9</sup> Artikel XII, onderdeel G, van het voorstel.

<sup>10</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 5.1 (Algemeen), vierde tekstblok.

<sup>11</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>12</sup> Toelichting op artikel IV van de internetconsultatie-versie van het voorstel.

<sup>13</sup> Zie ook aanwijzing 5.62 van de Aanwijzingen voor de regelgeving, Kamerstukken II 2017/18, 34 923, nr. 4, p. 3 en Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 4, p. 14.

<sup>14</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138, p. 10 tot en met 12.





structuren al zijn aangepast. In zoverre kunnen vraagtekens worden gezet bij de noodzaak van de voorgestelde terugwerkende kracht tot 20 juli 2017.

De Afdeling adviseert in de toelichting de noodzaak voor de terugwerkende kracht in dit licht nader te motiveren. Indien dit niet mogelijk is adviseert zij af te zien van de terugwerkende kracht.

Onverminderd het vorenstaande merkt de Afdeling nog het volgende op.

#### *b. Tijdstip terugwerkende kracht*

De toelichting maakt duidelijk dat het gekozen tijdstip voor de terugwerkende kracht van 20 juli 2017 de datum is waarop de betreffende wijzigingen ter consultatie op internet zijn gepubliceerd en waarop tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met die consultatiedatum zouden krijgen.<sup>16</sup> Daarmee is de terugwerkende kracht naar het oordeel van het kabinet voldoende kenbaar gemaakt, zo vervolgt de toelichting.

i. De Afdeling merkt op dat het doel van een internetconsultatie een andere is dan de aankondiging van een wetsvoorstel waarin een terugwerkende kracht zal worden opgenomen. Het doel van een internetconsultatie is niet de bekendmaking van terugwerkende kracht, maar het consulteren van partijen over de inhoud van het voorstel. Dat blijkt ook uit de website van internetconsultatie.nl.<sup>17</sup> De bedoeling van een internetconsultatie is dat kan worden gereageerd op wetgeving die in voorbereiding is, opdat de gegeven reacties bijdragen aan een verbetering van de kwaliteit en de uitvoerbaarheid van wetgeving, of er zelfs toe zouden moeten leiden dat wordt afgezien van het voorstel.

Als door middel van terugwerkende kracht aankondigingseffecten van een fiscaal voor burgers en bedrijven belastende maatregel voorkomen zouden moeten worden, moet uit een oogpunt van rechtszekerheid een daarop gerichte aankondiging plaatsvinden, bijvoorbeeld door middel van een persbericht. De terugwerkende kracht staat daarbij voorop. Dat is bij een internetconsultatie niet het geval. Burgers en bedrijven hoeven in dat geval op de terugwerkende kracht van de voorgestelde maatregelen niet bedacht te zijn.

Van een algemene bekendmaking van terugwerkende kracht tot het tijdstip van de internetconsultatie (20 juli 2017) was bij onderhavig consultatievoorstel geen sprake. Er is geen daarop gericht persbericht uitgegeven. Verder valt op dat in het nieuwsbericht van aankondiging van het consultatievoorstel, noch in de beschrijving van de inhoud van het consultatievoorstel, noch in het document inzake het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK), de terugwerkende kracht wordt gemeld. Ook in het algemeen deel van de concept memorie van toelichting is van een melding van een voorgenomen terugwerkende kracht geen sprake. Alleen in de laatste alinea van de artikelsgewijze toelichting wordt gewag gemaakt van terugwerkende kracht.

ii. Daarnaast merkt de Afdeling in het licht van de rechtszekerheid en kenbaarheid nog het volgende op.

Voorliggend voorstel is ten opzichte van de versie van de internetconsultatie (onder meer) op een drietal onderdelen uitgebreid.

Ten eerste is de reikwijdte van het begrip gelieerd lichaam/gelieerde natuurlijk persoon in voorliggend voorstel op verschillende onderdelen uitgebreid met toezichthouders, beheerders, vennoten en maten.<sup>18</sup> Ook verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen alsmede doelvermogens, vallen nu onder de reikwijdte van het begrip lichaam.<sup>19</sup>

Ten tweede is het begrip aanmerkelijk belang uit de consultatieversie (aanwezigheid van ten minste 5% van het geplaatste kapitaal) uitgebreid met een gerechtigdheid van ten minste 5% van de stemmen.<sup>20</sup>

Ten derde valt het op dat thans een definitie is opgenomen van een verhaalsconstructie,<sup>21</sup> in verband ook met – eveneens nieuw – het bij ministeriële regeling kunnen stellen van regels over de omstandig-

<sup>16</sup> Toelichting op artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel.

<sup>17</sup> Zie [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl).

<sup>18</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel d, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>19</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel e, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (via de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>20</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdelen c en d, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (via de daarin opgenomen verwijzing naar artikel 4.6, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001) (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>21</sup> Het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel g, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).



heden waaronder in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie<sup>22</sup> (zie ook opmerking 3 hierna).

Naar het oordeel van de Afdeling zijn (in ieder geval) deze wijzigingen van wezenlijk belang als het gaat om het bereik van de terugwerkende kracht naar 20 juli 2017. De wijzigingen zien op de hoofdlijnen van het voorstel en breiden het bereik ervan behoorlijk uit. Zo de melding in de internetconsultatie dat er sprake zal zijn van een terugwerkende kracht naar genoemd tijdstip al moet worden gezien als een op het geven van rechtszekerheid gerichte aankondiging (hetgeen naar het oordeel van de Afdeling niet het geval is, zoals hiervoor onder i is aangegeven), dan geldt die rechtszekerheid in ieder geval niet voor deze uitbreiding.

Gelet op het voorgaande concludeert de Afdeling dat het tijdstip van ingang van de internetconsultatie vanuit een oogpunt van rechtszekerheid en kenbaarheid, in elk geval in het kader van voorliggend wetsvoorstel, niet een geëigend tijdstip is om de terugwerkende kracht op aan te laten sluiten. Indien ervoor wordt gekozen om het tijdstip van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer als tijdstip voor de aanvang van de terugwerkende kracht te kiezen, adviseert de Afdeling ook voor dat geval de terugwerkende kracht van de belastende maatregelen algemeen bekend te maken.

### 3. Reikwijdte aansprakelijkheid/niveau van regelgeving

De hiervoor onder (1) aangeduide hoofdelijke aansprakelijkheid van een begunstigde is slechts aan de orde indien de belastingschuldige én de begunstigde wisten of behoorden te weten dat benadeling van de ontvanger het gevolg zou zijn van het handelen van de belastingschuldige.<sup>23</sup> Daarbij geldt een wettelijk vermoeden van wetenschap indien de ontvanger aannemelijk maakt dat zich bepaalde omstandigheden voordoen, bijvoorbeeld de omstandigheid dat sprake is van een verhaalsconstructie.<sup>24</sup> Bij ministeriële regeling worden vervolgens regels gesteld (zoals hiervoor onder opmerking 2 al is aangeduid) over de omstandigheden waaronder in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie.<sup>25</sup> De toelichting maakt duidelijk dat het daarbij gaat om objectieve criteria die de ontvanger een extra mogelijkheid bieden om een verhaalsconstructie aannemelijk te maken.<sup>26</sup> Het voorkomt, zo vervolgt de toelichting, dat op de ontvanger een te zware bewijslast drukt. De Afdeling maakt hier drie opmerkingen over.

#### *a. Reikwijdte aansprakelijkheid*

Volgens de uitvoeringstoets van de Belastingdienst 'hebben de maatregelen naar verwachting geen impact voor de gemiddelde erfgenaam of begunstigde'.<sup>27</sup> Het zou gaan om situaties waarin sprake is van 'het werk van hooggespecialiseerde adviseurs die werken voor een beperkte klantenkring van vermogende particulieren'.

De Afdeling merkt op dat zij begrip heeft voor het bestrijden van de beschreven kerstboomconstructies. De voorgestelde wettekst is ook toegeschreven op het bestrijden ervan. Het is de Afdeling echter niet duidelijk waar de verwachting op is gebaseerd dat de maatregelen geen impact zullen hebben voor de gemiddelde erfgenaam of begunstigde. Naar de letter van de voorgestelde wettekst<sup>28</sup> lijken immers ook begunstigden in een reguliere situatie van schenking (al dan niet na overlijden van de belastingschuldige en al dan niet jaren later) met aansprakelijkstelling (en eventueel met een omgekeerde bewijslast, afhankelijk ook van de bij ministeriële regeling in te vullen omstandigheden)<sup>29</sup> geconfronteerd te kunnen worden. Ook maakt bedoelde wettekst op zich geen onderscheid naar de hoogte van de benadeling van de ontvanger. Indien het oogmerk van de maatregelen is om kerstboomconstructies te bestrijden, zou sprake zijn van niet gewenste overkill indien de maatregelen ook gevolgen hebben voor een erfgenaam of begunstigde die zich niet bezighoudt met constructies.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

<sup>22</sup> Het voorgestelde artikel 33a, zesde lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>23</sup> Het voorgestelde artikel 33a, eerste lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>24</sup> Het voorgestelde artikel 33a, tweede lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>25</sup> Het voorgestelde artikel 33a, zesde lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>26</sup> Toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', laatste alinea.

<sup>27</sup> Bijlage bij de memorie van toelichting, Uitvoeringstoets 'Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies', onder 'Interactie burgers/bedrijven'.

<sup>28</sup> Het voorgestelde artikel 33a, eerste lid, (nieuw), van de Invorderingswet 1990 (artikel XII, onderdeel C, van het voorstel).

<sup>29</sup> Bijvoorbeeld indien de belastingschuldige in de periode ingaande vijf jaar vóór de betreffende belastingaanslag een vergrijpboete opgelegd heeft gekregen wegens het niet voldoen aan zijn fiscale verplichtingen (toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', derde streepje).



### *b. Niveau van regelgeving*

De Afdeling merkt op dat van delegatie van de bevoegdheid tot het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften – in verband met het uitgangspunt dat deze op zo hoog mogelijk regel-niveau worden vastgesteld – terughoudend gebruik moet worden gemaakt. Delegatie aan een minister moet bovendien beperkt blijven tot voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven en voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld.<sup>30</sup>

Onder deze criteria voor delegatie valt naar het oordeel van de Afdeling niet het bij ministeriële regeling vaststellen van objectieve omstandigheden op grond waarvan sprake zal zijn van een wettelijk bewijsvermoeden (omkering van de bewijslast). Het vaststellen van dergelijke omstandigheden rechtvaardigt parlementaire betrokkenheid. Zo voor delegatie naar de ministeriële regeling het argument zou zijn dat omstandigheden met grote spoed moeten worden vastgesteld om snel te reageren op nieuwe constructies, geldt dat in ieder geval niet voor de in de toelichting al opgesomde omstandigheden. Die zijn immers al bekend.

De Afdeling adviseert de in de toelichting opgesomde omstandigheden waarin sprake is van omkering van de bewijslast, vast te leggen in de Invorderingswet 1990 zelf. Voor (mogelijk) in de toekomst snel in te voeren andere omstandigheden adviseert zij te voorzien in een tijdelijke delegatiemogelijkheid, met goedkeuring bij wet achteraf.<sup>31</sup>

Onverminderd het voorgaande merkt de Afdeling nog het volgende op.

### *c. Aantal omstandigheden*

Volgens de toelichting is in ieder geval aannemelijk dat sprake is van een verhaalsconstructie (omkering van de bewijslast) 'indien zich twee of meer van de [in de ministeriële regeling op te sommen feitelijke] omstandigheden voordoen'.<sup>32</sup> De Afdeling merkt op dat de delegatiebepaling dit niet tot uitdrukking brengt.

De Afdeling adviseert de tekst van het voorstel en de toelichting met elkaar in overeenstemming te brengen.

## **4. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.**

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De vice-president van de Raad van State,  
J.P.H. Donner.*

<sup>30</sup> Zie ook aanwijzing 2.24 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>31</sup> Zie ook aanwijzing 2.39 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>32</sup> Toelichting op artikel XII, onderdeel C, onder 'Verhaalsconstructie', vóór de opsomming.



---

**Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State  
betreffende no.W06.18.0266/III**

- In artikel XIX, onderdeel b, van het voorstel 'artikel XI, onderdeel A, en' schrappen.



## Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2019)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2019 wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen of technische reparaties aan te brengen;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

### ARTIKEL I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

**Artikel 3.13**, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel g wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.
2. In onderdeel i, onder 2° en 3°, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

B

In **artikel 3.18**, vijfde lid, onderdeel a, vervalt 'tweede volzin,'.

C

In **artikel 3.18**, vijfde lid, onderdeel d, wordt 'in verband met ziekte of arbeidsongeschiktheid' vervangen door 'in verband met ziekte, arbeidsongeschiktheid, zwangerschap of bevalling'.

D

In **artikel 3.22**, tiende lid, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

E

**Artikel 3.31** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.
2. In het vierde lid wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

F

In **artikel 3.34**, eerste lid, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

G

**Artikel 3.36** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.





2. In het tweede lid, onderdeel a, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

3. In het tweede lid, onderdeel b, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

H

In **artikel 3.37**, eerste en tweede lid, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

I

**Artikel 3.42** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

2. In het zesde lid en achtste lid wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

J

**Artikel 3.42a** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat en Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

2. In het zevende lid wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

3. In het achtste lid wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

K

**Artikel 3.52**, eerste lid, onderdeel a, wordt als volgt gewijzigd:

1. In subonderdeel 1° wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

2. In subonderdeel 2° wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

L

In **artikel 3.77**, vierde lid, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

M

In **artikel 5.14**, derde lid, onderdelen a en b, en achtste lid, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

N

In **artikel 10.10**, tweede lid, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.



O

In **artikel 10b.1**, eerste lid, wordt '1 januari 2019' vervangen door '1 januari 2020'.

## ARTIKEL II

In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt in **artikel 44a** 'Onze Minister van Veiligheid en Justitie' vervangen door 'Onze Minister van Justitie en Veiligheid'.

## ARTIKEL III

De Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt als volgt gewijzigd:

A

**Artikel 1** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel s, en derde lid, onderdeel c, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

2. In het vierde lid wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

B

In **artikel 22**, tweede en derde lid, **artikel 23**, eerste en vijfde lid, **artikel 24**, eerste en tweede lid, **artikel 25**, eerste lid, tweede lid, aanhef, en derde lid, **artikel 26**, eerste tot en met derde lid, **artikel 27**, eerste lid, vierde lid, zevende lid, aanhef, en achtste lid, **artikel 28**, eerste lid, **artikel 29**, aanhef, en **artikel 30**, tweede lid, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken' telkens vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

## ARTIKEL IV

In de Natuurschoonwet 1928 wordt in **artikel 1**, eerste lid, onderdelen d en e, 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

## ARTIKEL V

In de Registratiewet 1970 wordt in **artikel 3**, derde lid, aanhef, en **artikel 7**, tweede lid, 'Onze Minister van Veiligheid en Justitie' vervangen door 'Onze Minister voor Rechtsbescherming'.

## ARTIKEL VI

In de Algemene douanewet wordt in **artikel 1:24**, vierde lid, **artikel 1:27**, tweede lid, en **artikel 11:7** 'Onze Minister van Veiligheid en Justitie' vervangen door 'Onze Minister van Justitie en Veiligheid'.

## ARTIKEL VII

In de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 wordt in **artikel 16a**, derde lid, 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

## ARTIKEL VIII

In de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 wordt in hoofdstuk IX voor **artikel 78** een artikel ingevoegd, luidende:

### Artikel 77a

1. De inspecteur is bevoegd om op of aan de weg van een motorrijtuig met behulp van een technisch hulpmiddel kentekengegevens als bedoeld in het tweede lid te verwerken ten behoeve van het toezicht op en de handhaving van deze wet. De aanwezigheid van een technisch hulpmiddel wordt op duidelijke wijze kenbaar gemaakt.
2. Onder kentekengegevens wordt voor de toepassing van dit artikel verstaan: het kenteken, de



locatie, de datum en het tijdstip van vastlegging en de foto-opname van het motorrijtuig.

3. Verdere verwerking voor het doel, bedoeld in het eerste lid, vindt plaats door de kentekengegevens door middel van een technisch systeem geautomatiseerd te vergelijken met gegevens die zijn verkregen ten behoeve van het toezicht op en de handhaving van deze wet teneinde vast te stellen of de gegevens overeenkomen.
4. Voor zover de gegevens na toepassing van het derde lid niet overeenkomen, kunnen de kentekengegevens vervolgens verder worden verwerkt 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 belastingwet.
5. De vernietiging van de kentekengegevens in het technische systeem, bedoeld in het derde lid, vindt zo spoedig mogelijk en in ieder geval binnen zeven werkdagen plaats.
6. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld over de inzet van een technisch hulpmiddel, bedoeld in het eerste lid, de verwerking van de kentekengegevens en de wijze waarop de kentekengegevens verder worden verwerkt.

## ARTIKEL IX

In de Wet belasting zware motorrijtuigen wordt in **artikel 18**, eerste lid, 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'. Voorts wordt 'Ministerie van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat'.

## ARTIKEL X

De Wet belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

A

In **artikel 2**, eerste lid, onderdeel b, **artikel 29**, derde lid, en **artikel 47**, tweede lid, wordt 'Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

B

In **artikel 66**, eerste en zesde lid, wordt 'Onze Minister van Economische Zaken en Onze Minister van Infrastructuur en Milieu' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat en Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat'.

## ARTIKEL XI

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan **artikel 26a**, eerste lid, wordt, onder vervanging van ', of' aan het slot van onderdeel b door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

- d. de laatste bestuurder, aandeelhouder of vereffenaar in geval van een belastingaanslag die is vastgesteld met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 aan een belastingschuldige die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan.

B

In **artikel 84** wordt 'Onze Minister van Veiligheid en Justitie' vervangen door 'Onze Minister van Justitie en Veiligheid'.

## ARTIKEL XII

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:



## A

In **artikel 8** worden, onder vernummering van het tweede lid tot vijfde lid, drie leden ingevoegd, luidende:

2. In afwijking van het eerste lid kan de ontvanger een belastingaanslag ten name van een belastingschuldige die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan bekendmaken door verzending of uitreiking 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 belastingschuldige is gelegen of bij de rechtbank Den Haag.
3. Indien de belastingaanslag op de wijze, bedoeld in het tweede lid, is bekendgemaakt worden zo spoedig mogelijk de volgende gegevens ter publicatie aan de Staatscourant verzonden of uitgereikt:
  - a. de naam van de belastingschuldige;
  - b. de soort belastingaanslag;
  - c. de belastingsoort;
  - d. het belastingjaar;
  - e. de dagtekening van het aanslagbiljet.
4. Bij toepassing van het derde lid wordt een kopie van het aanslagbiljet verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffenaars van de belastingschuldige, bedoeld in het tweede lid, voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn.

## B

**Artikel 27** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt 'is opgehouden te bestaan' vervangen door 'is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan'.
2. Er worden drie leden toegevoegd, luidende:
  3. Indien een belastingschuldige is opgehouden te bestaan of vermoedelijk is opgehouden te bestaan en voor zover voor zijn belastingschuld geen aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 49, eerste lid, heeft plaatsgevonden, kan de ontvanger de verjaringstermijn van de rechtsvoorde- ring tot betaling stuiten door verzending of uitreiking van een schriftelijke mededeling, waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorhoudt, aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarin de laatst bekende vestigingsplaats van de belastingschuldige is gelegen of aan het parket van de ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag.
  4. Indien de verjaring van een belastingaanslag op de wijze, bedoeld in het derde lid, is gestuit, worden zo spoedig mogelijk de volgende gegevens ter publicatie aan de Staatscourant verzonden of uitgereikt:
    - a. de naam van de belastingschuldige;
    - b. de soort belastingaanslag;
    - c. de belastingsoort;
    - d. het belastingjaar;
    - e. de dagtekening van het aanslagbiljet.
  5. Bij toepassing van het vierde lid wordt een kopie van de schriftelijke mededeling, bedoeld in het derde lid, verzonden of uitgereikt aan de laatste bestuurders, aandeelhouders en vereffe- naars van de belastingschuldige, bedoeld in het derde lid, voor zover die redelijkerwijs bij de ontvanger bekend kunnen zijn.

## C

Na **artikel 33** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

### **Artikel 33a**

1. Hoofdelijk aansprakelijk voor de rijksbelastingen verschuldigd door degene die, al dan niet tezamen met anderen, een onverplichte handeling heeft verricht als gevolg waarvan de ontvanger is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden, is iedere begunstigde van die handeling



tot ten hoogste het bedrag van de begunstiging, mits de belastingschuldige en de begunstigde wisten of behoorden te weten dat benadeling van de ontvanger het gevolg van die handeling zou zijn, overeenkomstig het bepaalde in de volgende leden.

2. Vermoed wordt dat de belastingschuldige en de begunstigde wisten of behoorden te weten dat benadeling in de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger het gevolg van de onverplichte handeling zou zijn indien de ontvanger aannemelijk maakt dat:
  - a. de handeling die tot benadeling heeft geleid onderdeel van een verhaalsconstructie is; en
  - b. de handeling die tot benadeling heeft geleid tot stand is gekomen in of na het tijdvak waarin de belastingschuld materieel is ontstaan dan wel op of na het tijdstip waarop de belastingschuld materieel is ontstaan; en
  - c. de handeling die tot benadeling heeft geleid, is verricht door of namens een gelieerde natuurlijk persoon of een gelieerd lichaam.
3. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:
  - a. *begunstigde*: degene die rechtens dan wel in feite direct of indirect voordeel heeft gehad van de onverplichte handeling, bedoeld in het eerste lid;
  - b. *bestuurder van een lichaam*: bestuurder als bedoeld in artikel 36;
  - c. *gelieerde natuurlijk persoon*: een natuurlijk persoon die al dan niet tezamen met anderen de handeling die tot benadeling heeft geleid, heeft verricht met of jegens:
    - 1°. zijn partner of zijn bloedverwant in de rechte lijn;
    - 2°. een lichaam waarvan hij, zijn partner of zijn bloedverwant in de rechte lijn bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat is, dan wel waarin een of meer van die personen, afzonderlijk of tezamen, een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6, onderdelen a of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 hebben;
  - d. *gelieerd lichaam*: een lichaam dat al dan niet tezamen met anderen de handeling die tot benadeling heeft geleid, heeft verricht met of jegens:
    - 1°. een natuurlijk persoon die bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat van het lichaam is;
    - 2°. een natuurlijk persoon die partner of bloedverwant in de rechte lijn van de bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat, bedoeld onder 1°, is;
    - 3°. een natuurlijk persoon die al dan niet tezamen met zijn partner of bloedverwant in de rechte lijn, een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6, onderdelen a of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft in het lichaam, bedoeld in de aanhef;
    - 4°. een natuurlijk persoon wiens partner of bloedverwant in de rechte lijn, afzonderlijk of tezamen, een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6, onderdelen a of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft in het lichaam, bedoeld in de aanhef;
    - 5°. een ander lichaam en een van die lichamen is bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat van het andere lichaam;
    - 6°. een ander lichaam en een natuurlijk persoon die bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat is van een van die lichamen, of zijn partner of een bloedverwant in de rechte lijn, is bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat van het andere lichaam;
    - 7°. een ander lichaam en een natuurlijk persoon die bestuurder, toezichthouder, beheerder, vennoot of maat is van een van die lichamen, of zijn partner of bloedverwant in de rechte lijn, afzonderlijk of tezamen, heeft een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.6, onderdelen a of d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 in het andere lichaam; of
    - 8°. een ander lichaam en in beide lichamen wordt voor ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal direct of indirect deelgenomen door hetzelfde lichaam, dan wel door dezelfde natuurlijke persoon, al dan niet tezamen met zijn partner of bloedverwant in de rechte lijn;
  - e. *lichaam*: de lichamen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, en de lichamen, genoemd in de artikelen 2 en 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
  - f. *onverplichte handeling*: handeling of samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht;
  - g. *verhaalsconstructie*: handeling of samenstel van handelingen die, onderscheidenlijk dat, in overwegende mate is verricht met als doel om de ontvanger te benadelen in zijn verhaalsmogelijkheden.
4. Voor de toepassing van dit artikel zijn de artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 1, negende lid, van de Successiewet 1956 van overeenkomstige toepassing.
5. De aansprakelijkheid van de begunstigde, bedoeld in het eerste lid, geldt tevens indien die begunstigde niet in Nederland woont of is gevestigd.





6. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld die bepalen onder welke omstandigheden in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie.

D

**Artikel 48** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt 'vermeerderd met het bedrag van hetgeen hem is gelegateerd' vervangen door 'vermeerderd met het bedrag van hetgeen hem door de erflater is gelegateerd en vermeerderd met al wat hij van de erflater op grond van artikel 12, eerste lid, van de Successiewet 1956 krachtens erfrecht door het overlijden geacht wordt te hebben verkregen'.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Het eerste lid is niet van toepassing op:
  - a. schenkingen als bedoeld in artikel 33 van de Successiewet 1956, onderdelen 1°, 2°, 3°, 8°, 9°, 11° en 12° en, voor zover het een schenking betreft waarvoor de verhoogde vrijstelling geldt, 5° en 7°;
  - b. schenkingen waarvan de schenkbelasting is kwijtgescholden op grond van artikel 67 van de Successiewet 1956.

E

In **artikel 55**, eerste lid, wordt 'artikel 33, eerste lid, onderdelen a, b of c, 34' vervangen door 'de artikelen 33, eerste lid, onderdelen a, b of c, 33a, 34'. Voorts wordt 'Indien artikel 35, 35a of 35b van toepassing is' vervangen door 'Indien de artikelen 35, 35a of 35b van toepassing zijn'.

F

In **artikel 56**, eerste lid, wordt 'artikelen 33, eerste lid, onderdelen b en c, 34' vervangen door 'artikelen 33, eerste lid, onderdelen b en c, 33a, 34'.

G

**Artikel 58** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, aanhef, wordt 'De belastingschuldige of een aansprakelijk gestelde' vervangen door 'Ieder'.

2. In het tweede lid wordt 'Een ieder' vervangen door 'Ieder'.

### **ARTIKEL XIII**

In de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingsschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012 wordt in **artikel 6**, tweede lid, **artikel 40**, eerste en tweede lid, en **artikel 41** 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit'.

### **ARTIKEL XIV**

In de Conjunctuurwet wordt in **artikel 1**, eerste lid, 'Onze Minister van Economische Zaken' vervangen door 'Onze Minister van Economische Zaken en Klimaat'.

### **ARTIKEL XV**

In de Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit wordt in **artikel V** '1 januari 2019' vervangen door '1 januari 2024'.

### **ARTIKEL XVI**

In het Belastingplan 2018 wordt **artikel IX** als volgt gewijzigd:

A

Onderdeel D komt te luiden:



D

**Artikel 25** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel b, komt te luiden:

- b. bij toepassing van artikel 23, eerste lid, onderdeel c: over het gewicht van de afvalstoffen die uit Nederland worden overgebracht ter verwijdering buiten Nederland, gemeten in kilogrammen.

2. Onder vernummering van het tweede lid tot vierde lid worden twee leden ingevoegd, luidende:

2. Wanneer de afvalstoffen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, in het buitenland op een zodanige wijze zijn gestort of verbrand dat bij een vergelijkbare verwerking in Nederland een lager belastingbedrag verschuldigd zou zijn, wordt ook voor de heffing ten aanzien van de uit Nederland overgebrachte afvalstoffen dit lagere belastingbedrag in aanmerking genomen.
3. Het gewicht van de uit Nederland overgebrachte afvalstoffen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, alsmede, indien van toepassing, de wijze van verwerking in het buitenland, bedoeld in het tweede lid, blijkt uit een beschikking van Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat. Artikel 1, derde lid, en hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn niet van toepassing met betrekking tot deze beschikking.

B

Na onderdeel D wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

Da

Na **artikel 25** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

**Artikel 25a**

1. De kennisgever, bedoeld in artikel 24, onderdeel b, dient de aanvraag tot het geven van de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid, in bij Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat. Zodra de kennisgever constateert dat gegevens in de aanvraag onjuist of onvolledig zijn meldt hij dit onverwijld aan Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat.
2. De kennisgever dient de aanvraag in binnen vier weken nadat de verklaring, bedoeld in artikel 16, onderdeel e, EVOA, is ontvangen, dan wel ontvangen had moeten zijn, voor alle afvalstoffen die zijn overgebracht uit Nederland met toepassing van de toestemming, bedoeld in artikel 23, eerste lid, onderdeel c.
3. Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat trekt de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid, in indien na afgifte van de beschikking blijkt dat de in de aanvraag of de beschikking vermelde gegevens zodanig onjuist of onvolledig zijn, dat het gewicht, bedoeld in artikel 25, eerste lid, onderdeel b of de wijze van verwerking in het buitenland, bedoeld in artikel 25, tweede lid, niet juist kan worden vastgesteld.
4. Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat geeft de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid, ambtshalve af indien:
  - a. de aanvraag niet binnen de termijn, genoemd in het tweede lid, is ontvangen; dan wel
  - b. de beschikking op grond van het derde lid is ingetrokken.Een ambtshalve afgegeven beschikking als bedoeld onder b vervangt voor de toepassing van artikel 25, derde lid, de op grond van het derde lid ingetrokken beschikking met ingang van het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt ingevolge artikel 26, aanhef en onderdeel c.
5. Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat verstrekt de gegevens van de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid, aan de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing.
6. Bij of krachtens op voordracht van Onze Ministers vast te stellen algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld omtrent:
  - a. de wijze van indiening van de aanvraag, bedoeld in het eerste lid, waarbij in afwijking van de artikelen 2:14, eerste lid, en 2:15 van de Algemene wet bestuursrecht kan worden bepaald dat de aanvraag geheel of gedeeltelijk elektronisch wordt ingediend of in ontvangst wordt genomen;



- b. de gegevens die de kennisgever verstrekt bij de aanvraag, bedoeld in het eerste lid;
  - c. de wijze waarop de kennisgever gehouden is zijn administratie te voeren;
  - d. de inhoud en het afgeven van de beschikking, bedoeld in artikel 25, derde lid;
  - e. de wijze waarop de melding, genoemd in het eerste lid, tweede zin, wordt gedaan.
7. Met het toezicht op de naleving van de bij of krachtens het zesde lid, onderdeel c, gestelde regels zijn belast de bij besluit van Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat aangewezen ambtenaren.
  8. Van een besluit als bedoeld in het zevende lid wordt mededeling gedaan door plaatsing in de Staatscourant.
  9. In geval van overtreding van de bij of krachtens het zesde lid, onderdeel c, gestelde regels kan Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat een last onder dwangsom opleggen.
  10. Bij regeling van Onze Ministers kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.

C

In onderdeel E wordt 'de beschikking' vervangen door 'de toestemming'.

D

Onderdeel H komt te luiden:

H

**Artikel 28** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid, onderdeel d, komt te luiden:
  - d. de overbrenging van afvalstoffen: € 13, 21 per 1.000 kilogram.
2. Onder vernummering van het tweede lid tot vierde lid worden twee leden ingevoegd, luidende:
  2. Bij toepassing van artikel 23, eerste lid, onderdeel c, wordt voor de gehele periode van overbrenging het laagste tarief toegepast dat gedurende deze periode op enig moment geldt ingevolge het eerste lid, onderdeel d. De periode van overbrenging vangt aan op het tijdstip van aanvang van de eerste fysieke overbrenging met toepassing van de toestemming, bedoeld in artikel 23, eerste lid, onderdeel c, en eindigt op het tijdstip van de aanvang van de laatste fysieke overbrenging met toepassing van die toestemming.
  3. Bij regeling van Onze Ministers kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van het bepaalde bij het tweede lid.

#### **ARTIKEL XVII**

1. Artikel XII, onderdeel C, is uitsluitend van toepassing op onverplichte handelingen die zijn verricht op of na 20 juli 2017.
2. Artikel XII, onderdeel D, is uitsluitend van toepassing op schenkingen die tot stand zijn gekomen op of na 20 juli 2017.

#### **ARTIKEL XVIII**

Indien het bij koninklijke boodschap van [PM] ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019) [Kamerstuknummer] tot wet is of wordt verheven en artikel VII van die wet eerder in werking is getreden of treedt dan artikel XVI, onderdeel D, van deze wet, komt **artikel XVI**, onderdeel D, van deze wet als volgt te luiden:

D

Onderdeel H, onder 2, komt te luiden:



---

2. In **artikel 28** wordt onder vernummering van het tweede lid tot vierde lid worden twee leden ingevoegd, luidende:

2. Bij toepassing van artikel 23, eerste lid, onderdeel c, wordt voor de gehele periode van overbrenging het laagste tarief toegepast dat gedurende deze periode op enig moment geldt ingevolge het eerste lid, onderdeel d. De periode van overbrenging vangt aan op het tijdstip van aanvang van de eerste fysieke overbrenging met toepassing van de toestemming, bedoeld in artikel 23, eerste lid, onderdeel c, en eindigt op het tijdstip van de aanvang van de laatste fysieke overbrenging met toepassing van die toestemming.
3. Bij regeling van Onze Ministers kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van het bepaalde bij het tweede lid.

#### **ARTIKEL XIX**

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2019, met dien verstande dat:

- a. artikel I, onderdeel B, terugwerkt tot en met 1 januari 2015;
- b. artikel XI, onderdeel A, en artikel XII, onderdelen C, D, E en F, terugwerken tot en met 20 juli 2017.

#### **ARTIKEL XX**

Deze wet wordt aangehaald als: Overige fiscale maatregelen 2019.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

*De Staatssecretaris van Financiën,*



# MEMORIE VAN TOELICHTING

## Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	23
1.	Inleiding	23
2.	Technische aanpassingen fiscale begrenzingsen verplichte beroeps- en bedrijfstakpensioenregelingen	23
3.	Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegvergoedingen	23
4.	Verwerken van kentekengegevens in het kader van de motorrijtuigenbelasting	24
5.	Invorderingswet 1990	28
5.1.	Algemeen	28
5.2.	Aansprakelijkheid van begunstigen	31
5.3.	Uitbreiding verhaalsmogelijkheden op erfgenamen	33
5.4.	Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag	33
5.5.	Uitbreiding informatieverplichting	34
6.	Overtredersbegrip in de fiscaliteit	35
7.	Aanpassing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland	36
8.	Naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen	36
9.	Budgettaire aspecten	36
10.	Europese aspecten	36
11.	Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	37
12.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	37
13.	Advies en consultatie	37
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	37

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere 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 en koopkrachtbeeld voor 2019. Het is echter 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 aan de hand van de verschillende belastingwetten die worden gewijzigd. In de aan het slot van het algemeen deel van deze memorie opgenomen paragrafen wordt ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, de gevolgen van dit wetsvoorstel voor bedrijfsleven en burger en het ingewonnen advies en de consultatie bij de totstandkoming van het wetsvoorstel.

### 2. Technische aanpassingen fiscale begrenzingsen 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 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

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





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 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 dit onderzoek noodzakelijk is voor de hiervoor beschreven evaluatie en de resultaten hiervan 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*

In de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG)<sup>3</sup>, die inmiddels 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 camerabeelden bij de heffing en de controle van de MRB. De zogenoemde ANPR-arresten waren eerder nog aanleiding om uit voorzorg het gebruik van camerabeelden bij controle van de MRB tijdelijk stop te zetten. Nadere bestudering van deze arresten heeft tot de conclusie geleid dat de reikwijdte van deze arresten niet zo vergaand is als eerder werd gedacht. Voor de heffing en controle van de MRB is het immers niet noodzakelijk om belastingplichtigen voor langere tijd te volgen.<sup>4</sup> Om iedere onduidelijkheid te voorkomen en zekerheid te scheppen over het rechtmatig gebruik van camerabeelden voor de heffing en controle van de MRB, wordt voorgesteld een expliciete grondslag hiervoor op te nemen. Met dit voorstel regelt het kabinet expliciet dat de Belastingdienst<sup>5</sup> voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB 1994 zogenoemde kentekengegevens kan verwerken. Onder kentekengegevens wordt verstaan het kenteken, de locatie, de datum en het tijdstip van vastlegging en (in voorkomend geval) de foto-opname van het motorrijtuig.

De Belastingdienst is onder meer belast met het heffen van motorrijtuigenbelasting (MRB) en is bevoegd hiervoor de benodigde informatie te verzamelen en te gebruiken. Vanzelfsprekend dient de Belastingdienst hierbij in overeenstemming te handelen met toepasselijke wettelijke regelingen, ongeschreven rechtsregels en algemene rechtsbeginselen.<sup>6</sup> De informatiebevoegdheden van de Belastingdienst worden daarnaast begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en door privacyregelgeving (zie verder de paragraaf over gegevensbescherming hierna). Waar de grenzen liggen, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. In de praktijk kan dit tot onduidelijkheid leiden. Voor een juiste heffing van MRB is de verwerking van de kentekengegevens echter noodzakelijk. Alleen op die manier kan doeltreffend worden gecontroleerd of bepaalde fiscale faciliteiten terecht zijn toegepast en of er geen misbruik is gemaakt van die faciliteiten. De Belastingdienst heeft geen andere doeltreffende controle mogelijkheden voor dit doeleinde.

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

<sup>3</sup> De AVG heeft met ingang van 25 mei 2018 de EU-Privacyrichtlijn vervangen (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). Die richtlijn was in Nederland geïmplementeerd in de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). De Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming voorziet in de nationale regels die nodig zijn ter uitvoering van de AVG.

<sup>4</sup> De ANPR-arresten zagen op de regeling bijtelling privégebruik auto van de zaak in de inkomstenbelasting en de loonbelasting.

<sup>5</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 motorrijtuigenbelasting (MRB). In deze toelichting zal de Belastingdienst (als verzamelbegrip) worden gebruikt.

<sup>6</sup> Vgl. HR 21 maart 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0630.



Daarom wordt een specifieke wettelijke grondslag voorgesteld. 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 Automatic Number Plate Recognition (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. Hiervoor is een enkele constatering voldoende (er is geen sprake van volgen). De kentekengegevens die uiteindelijk relevant zijn voor de MRB, kunnen verder worden verwerkt voor het opleggen van naheffingsaanslagen MRB en hieraan gerelateerde verzuimboetes.

### *Gegevensbescherming*

De kentekengegevens kwalificeren als persoonsgegevens.<sup>10</sup> Onder een persoonsgegeven wordt op hoofdlijnen verstaan: alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon.<sup>11</sup> Op de verwerking van persoonsgegevens is privacyregelgeving van toepassing.<sup>12</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. De bescherming van natuurlijke personen bij de verwerking van persoonsgegevens is een grondrecht. Op de grondrechtelijke aspecten wordt in het artikelsgewijze deel van deze memorie ingegaan. Daarnaast is voor zover de voorgestelde bepaling leidt tot verwerking van persoonsgegevens door de Belastingdienst sinds 25 mei 2018 de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)<sup>13</sup> van toepassing. Voorgenomen wet- en regelgeving inzake de verwer-

<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 bermen of zijkanalen.

<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).

<sup>10</sup> Zie ook Kamerstukken II 1997/98, 25 892, nr. 3, p. 46-47 en vgl. Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 26 juli 2017, ECLI:NL:RVS:2017:2008.

<sup>11</sup> Als identificeerbaar wordt beschouwd een natuurlijke persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identifier 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. Dit volgt uit de zogenoemde AVG (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)).

<sup>12</sup> 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>13</sup> De AVG heeft met ingang van 25 mei 2018 de EU-Privacyrichtlijn vervangen. Die richtlijn was in Nederland geïmplementeerd in de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). De Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming voorziet in de nationale regels die nodig zijn ter uitvoering van de AVG.



king van persoonsgegevens moet worden getoetst aan de beginselen in en eisen van de AVG.<sup>14</sup> Daarom wordt hierna uitgebreid ingegaan op de AVG.

### *Grondrechtelijke aspecten van het gebruik van persoonsgegevens voor heffing en controle van MRB*

Kentekengegevens kwalificeren als persoonsgegevens. Persoonsgegevens worden onder meer als een onderdeel van de persoonlijke levenssfeer in de zin van artikel 10 van de Grondwet en als onderdeel van het privéleven in de zin van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) beschermd. Het recht op grond van artikel 8 EVRM is niet absoluut. Omdat de beperkingen die ten aanzien van het desbetreffende recht kunnen worden aangebracht het meest expliciet zijn geregeld in artikel 8 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>15</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>16</sup> Aan de wettelijke basis worden kwaliteitseisen gesteld.<sup>17</sup> Zo moet deze voldoende toegankelijk zijn voor de betrokkene.<sup>18</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>19</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 gebruik maakt.<sup>20</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>21</sup> Dit is name van belang in het geval van technologische toepassingen of wanneer deze gegevens aan andere persoonsgegevens (kunnen) worden gekoppeld.<sup>22</sup> 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 economisch 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

<sup>14</sup> Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het Handvest) is van toepassing bij de uitvoering van de AVG. Krachtens artikel 8, eerste lid Handvest heeft eenieder recht op bescherming van zijn persoonsgegevens. In artikel 7 Handvest is het recht op eerbiediging van het privéleven opgenomen. 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> 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>16</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.

<sup>17</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 Handvest gewaarborgde grondrechten met zich brengt. 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.

<sup>18</sup> Zie bijvoorbeeld EHRM 12 mei 2000, nr. 35394/97, (Khan/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:2000:0512JUD003539497.

<sup>19</sup> Zie onder meer EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79, (Malone/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:1984:0802JUD000869179; 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>20</sup> Zie onder meer EHRM 4 december 2015, nr. 47143/06, (Zakharov/Rusland), ECLI:CE:ECHR:2015:1204JUD004714306.

<sup>21</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.

<sup>22</sup> Zie voetnoot 7.

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 economisch welzijn van Nederland. Het noodzakelijkheids criterium 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 wordt hierna ten aanzien van al die verwerkingen getoetst. 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>23</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.

### *Toets aan 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.<sup>24</sup> 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 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

<sup>23</sup> Gerechtshof Arnhem 31 januari 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BC4900.

<sup>24</sup> Het is niet nodig dat er precies wordt aangegeven waar een technisch (hulp)middel zich bevindt. Wel moet de afbakening van het gebied (in dit geval het Nederlandse weggennet) voldoende duidelijk zijn. Tevens is niet nodig dat een betrokkene kan zien of een technisch (hulp)middel in werking is. Zie ook de toelichting op artikel 8 EVRM en 'Cameratoezicht: Beleidsregels voor de toepassing van bepalingen uit de Wet bescherming persoonsgegevens en de Wet politiegegevens', p. 28-29 te raadplegen via <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl>.





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 dan alsnog gebruikt bij het opnieuw vaststellen of sprake is van een treffer. Hiermee is de opslagperiode tot een strikt minimum beperkt. 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, 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 voorgenoemde 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>25</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>26</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

<sup>25</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>26</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.

meer heeft op het vermogen (afkomstig) van de belastingschuldige. Hoewel het om slechts circa twintig zaken per jaar gaat, betreft het wel 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.

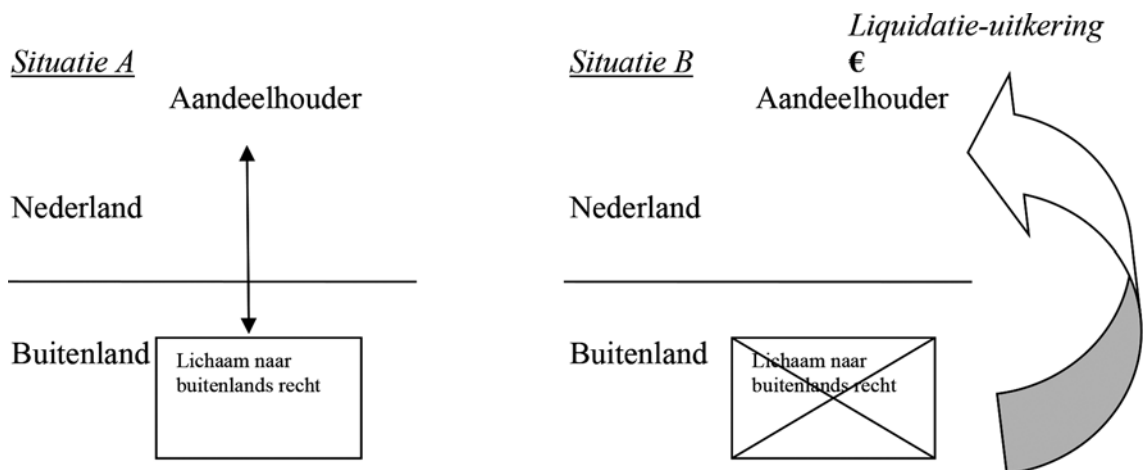
De wettelijke mogelijkheden van de Belastingdienst zijn op deze constructies niet voldoende afgestemd, waardoor de inning van belastingschulden in die gevallen ernstig in gevaar komt. Dit wetsvoorstel bevat vier invorderingsmaatregelen die primair zijn bedoeld om gezamenlijk een belangrijke bijdrage te leveren, zowel repressief als preventief, aan het 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 begunstigen en uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen verruimen de mogelijkheden tot aansprakelijkstelling van derden bij wie het vermogen van de belastingschuldige 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 aansprakelijkstelling op grond van de voorgestelde aansprakelijkheid van begunstigen, 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 rechtsbescherming 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



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 belastingschuld 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).

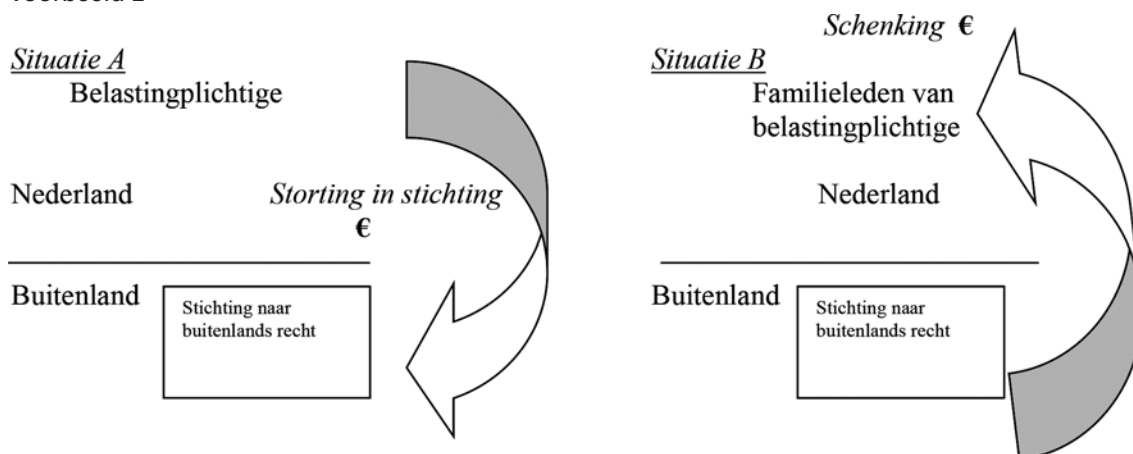
De Belastingdienst loopt in dit vereenvoudigde voorbeeld aan tegen verschillende obstakels waardoor de belastingschuld niet geïnd kan worden. Ten eerste kan de aanslag niet bekend worden gemaakt,



ondanks het feit dat de belastingsschuld wel is vastgesteld door middel van het opleggen van de aanslag.<sup>27</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 belastingsschuld te innen bij degene die het vermogen van de belastingsschuldige 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 belastingsschuldige.

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.

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 belastingsschuldige, 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 begunstigten 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.

<sup>27</sup> HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288.



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 begunstigden

### Algemeen

In de praktijk wordt de Belastingdienst geconfronteerd met belastingschuldigen 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>28</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 eenjaartermijn 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 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 IV 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

<sup>28</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.



voor de Belastingdienst te kort om verhaalsconstructies in beeld te krijgen. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt het mogelijk om begunstigten 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 begunstigten, 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 begunstigten bij (rechts)handelingen om niet wetenschap van benadeling bij zowel de schuldenaar als de begunstigde vereist is. Begunstigten '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 begunstigten 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 begunstigten van een onverplichte handeling (waaronder begrepen een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht) waardoor de Belastingdienst is benadeeld in zijn verhaalsmogelijkheden. De aansprakelijkheid strekt zich niet verder uit dan tot het bedrag van de begunstiging. De begunstigde is aansprakelijk als voldaan is aan de volgende drie (cumulatieve) vereisten:

- 1) De handeling 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 geobjectiveerde 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 verhaalconstructie. 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>29</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 aansprakelijkheidsschulden die zijn opgekomen na het overlijden van de belastingschuldige. In die gevallen kan de Belastingdienst de erflater 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 en de Belastingdienst in deze situaties betere verhaalsmogelijkheden te bieden 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.

### 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.

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 frustrereert of vertraagt de invordering van belastingschulden. 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 rechtsstelsel 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

<sup>29</sup> Zie artikel 49 IW 1990.





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.

### 5.5. *Uitbreiding informatieverplichting*

Als de Belastingdienst een derde aansprakelijk stelt voor een belastingschuld, moet dit besluit goed worden gemotiveerd. De Belastingdienst gebruikt hiervoor onder meer gegevens die hij opvraagt bij de belastingschuldige of bij specifieke derden, zoals banken of andere administratieplichtigen. Voor de belastingschuldige 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 belastingschuldige 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 aanmerkelijk-belanghouder, 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>30</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 begunstigen 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

<sup>30</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.



verhaalsmogelijkheden op erfgenamen 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 begunstigen:* 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.
- *Het vervallen van de terugwerkende kracht van de invorderingsmaatregelen tot en met het moment van de start van de internetconsultatie:* het kabinet is van oordeel dat er een reëel risico bestaat dat berekenende burgers en bedrijven de gelegenheid aangrijpen om te anticiperen op de voorgenomen wetgeving.

## 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 belastingont-





wijking 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>31</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>32</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 afgegeven. De regeling is de afgelopen periode op handelingenniveau nader vormgegeven in een concept voor een algemene maatregel van bestuur. Mede naar aanleiding daarvan 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 specifiekere 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 materiële budgettaire effecten.

## 10. Europese aspecten

Aan dit wetsvoorstel zijn geen Europeesrechtelijke aspecten verbonden.

<sup>31</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>32</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 42-46.



## 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 uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd.

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 1: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000)

Overige fiscale maatregelen 2019						
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Maatregelen						
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 bedrijfstakpensioenregelingen bij het bepalen van de winst in aanmerking kunnen worden genomen. Daarbij is waar mogelijk aangesloten bij de fiscale begrenzings die in hoofdstuk IIB van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) zijn opgenomen voor het werknemerspensioen. In het vijfde lid, onderdeel a, van genoemd artikel 3.18 is in dat kader geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot de overeenkomstige toepassing van onder meer artikel 18a, zevende lid, onderdeel a, tweede volzin, Wet LB 1964 (tot 2017: artikel 18a, achtste lid, onderdeel a, tweede volzin, Wet LB 1964). Het was echter de bedoeling om dit niet alleen voor de tweede zin van laatstgenoemd onderdeel a te laten gelden, maar voor het gehele onderdeel. Bij de invoering per 1 januari 2015 van artikel 11c van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (UBIB 2001), dat nadere regels bevat voor de overeenkomstige toepassing van beide zinnen van artikel 18a, zevende lid, onderdeel a, Wet LB 1964, is daar ook van uitgegaan. De verwijzing in artikel 3.18, vijfde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt daarom met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 aangepast.

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

Zoals in antwoord op Tweede Kamervragen is aangekondigd, bestaat het voornemen om mogelijk te maken dat zwangerschap of bevalling fiscaal geen gevolgen hoeft te hebben voor de pensioenopbouw van zelfstandige beroepsbeoefenaren in een beroeps- of bedrijfstakpensioenregeling.<sup>33</sup> Hiertoe

<sup>33</sup> Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1505.



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.

## **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>34</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 ambtenaren van de Belastingdienst (hierna: de Belastingdienst) bevoegd zijn) om op of aan de weg van een motorrijtuig met behulp van een technisch hulpmiddel zogenoemde 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 plaatsen van een bord langs de weg, 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. Hiermee wordt voldoende kenbaarheid aan de inzet van een technisch hulpmiddel gegeven (zie verder ook de toelichting op het cameraplan hieronder en de toelichting in het algemeen deel van deze memorie).

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.

Ten aanzien van 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

<sup>34</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.



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>35</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>36</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.

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 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 overeenkomen, kunnen de kentekengegevens vervolgens verder worden verwerkt op grond van het vierde lid van dat artikel. Deze verdere verwerking kan plaatsvinden om de verschuldigde belasting na te heffen en eventueel voor het opleggen van een bestuurlijke boete of het vaststellen dat een strafbaar feit is begaan ingevolge de Wet MRB 1994 (of de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Deze verdere verwerking heeft betrekking op de treffers die na de filtering overblijven. De verwerking van de kentekengegevens in deze fase is proportioneel. Concreet gaat het bij de treffers namelijk om de gevallen waarbij er niet aan de fiscale verplichtingen is voldaan. Het naheffen van de verschuldigde belasting en het opleggen van de hieraan gerelateerde verzuimboetes, ziet onder meer specifiek op de naheffing van belasting voor een motorrijtuig waarmee de weg wordt gebruikt, terwijl de geldigheid van het kenteken van het motorrijtuig is geschorst (en weggebruik dus niet is toegestaan). Tevens kan bij misbruik van de handelaarsregeling en bij constatering van het feit dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de overgangsregeling voor oldtimers, de verschuldigde belasting worden nageheven. Voor deze verzuimen, is artikel 67c AWR van (overeenkomstige) toepassing, op grond waarvan de Belastingdienst een verzuimboete kan opleggen. Paragraaf 34 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst<sup>37</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>38</sup> De verwerkingen voortvloeiend uit de voorgestelde bepaling zijn hiermee rechtmatig in de zin van artikel 6, eerste lid, onderdelen c of e, juncto artikel 6, derde lid, AVG.

<sup>35</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 politiegereguleering', p. 21 (te raadplegen via <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl>).

<sup>36</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.

<sup>37</sup> Het besluit van 28 juli 2016, nr. BLKB2016/695M, Stcrt. 2016, 34921 (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst).

<sup>38</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).





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. Deze bewaartermijn is noodzakelijk in het licht van het genoemde zorgvuldigheidsbeginsel en van de AVG (het beginsel van juistheid). De voorgestelde bewaartermijn is derhalve ook proportioneel: de kentekengegevens worden niet langer bewaard dan noodzakelijk is ten opzichte van het doel van de desbetreffende verwerking.

Tot slot bepaalt artikel 77a, zesde lid, Wet MRB 1994 dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld over de inzet van een technisch hulpmiddel, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, de verwerking van de kentekengegevens en de wijze waarop de kentekengegevens verder worden verwerkt. Hiermee wordt voorzien in de nodige waarborgen teneinde willekeur en misbruik te vermijden. Kort gezegd, worden de regels omtrent het gebruik van een technisch hulpmiddel en de eisen die aan een technisch hulpmiddel worden gesteld, dus in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. Voor de inzet geldt dat regels zullen worden gesteld over de plaatsing van een technisch hulpmiddel. Ten aanzien van de (verdere) verwerking, zal onder meer worden bepaald dat de gegevens slechts toegankelijk zijn voor daartoe geautoriseerde ambtenaren van de Belastingdienst (concreet: dat de beveiliging zodanig is ingericht dat ongeautoriseerde toegang en pogingen daartoe worden gedetecteerd en dat tijdige interventie plaatsvindt). Tevens zal worden geregeld dat zo veel mogelijk wordt voorkomen dat een foto-opname van een (of meer) inzittende(n) van het vastgelegde motorrijtuig (in het voorkomende geval dat een persoon toch herkenbaar op een foto-opname voorkomt) wordt geraadpleegd.<sup>39</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>40</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 milieugrondslag)*

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

## **Artikel XI**

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

Een belastingaanslag ten name van een belastingschuldige die is opgehouden te bestaan of waarvan vermoed wordt dat deze is opgehouden te bestaan kan op grond van het voorgestelde 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

<sup>39</sup> Naar verwachting zullen personen, door de huidige stand van de techniek, echter niet herkenbaar zijn.

<sup>40</sup> De Staatscourant is voor eenieder raadpleegbaar via [www.overheid.nl](http://www.overheid.nl).





buitenlands recht opgerichte rechtspersonen. Het recht van de staat van oprichting is van toepassing bij de vraag of sprake is van een rechtspersoon. Of ook naar Nederlandse maatstaven sprake is van een rechtspersoon, is derhalve niet van belang. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de alternatieve wijze van bekendmaken van de belastingaanslag op grond van het voorgestelde artikel 8 IW 1990 ook kan worden toegepast bij rechtspersonen die hebben opgehouden te bestaan zonder vereffening. Vanaf het moment van deze alternatieve wijze van bekendmaken van de belastingaanslag beginnen 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>41</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 belastingsschuldige 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 belastingsschuldige, 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 hebben opgehouden te bestaan zonder vereffening. Verder zal via de begripsbepalingen van artikel 2 IW 1990 deze alternatieve wijze van bekendmaking ook van toepassing zijn op vastgestelde beschikkingen met betrekking tot de belastingrente, de revisierente, de rente op achterstallen, de kosten van ambtelijke werkzaamheden, alsmede de bestuurlijke boeten. Het is aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat sprake is van een (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. Slechts in die gevallen kan de bekendmaking op de voorgestelde alternatieve wijze plaatsvinden. Indien na de alternatieve bekendmaking van de belastingaanslag blijkt dat de rechtspersoon toch bestaat, heeft deze constatering geen invloed op de rechtsgeldigheid van de alternatieve bekendmaking. In die situatie kan de rechtspersoon als belastingplichtige ook rechtsmiddelen aanwenden. De bewijslast van zijn bestaan rust op de rechtspersoon.

Ook vermoedelijk niet meer bestaande rechtspersonen vallen onder de regeling omdat het in de praktijk niet altijd duidelijk is of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan. De ontvanger beschikt niet altijd over de feiten waaruit dit blijkt. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat voor de ontvanger een inschrijving in het Handelsregister niet beslissend is voor de vraag of de rechtspersoon nog bestaat.<sup>42</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

<sup>41</sup> HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288.

<sup>42</sup> Zie onder meer HR 27 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD5467, en HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:2487.



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

Ingevolge het voorgestelde tweede lid van artikel 8 IW 1990 kan de ontvanger een belastingaanslag ten name van een rechtspersoon die (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan op een alternatieve wijze bekendmaken. Dit vindt plaats door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waar volgens de Basisadministratie 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 toepassing van de IW 1990 hiermee voltooid. De hiervoor beschreven handeling heeft onder meer tot gevolg dat de termijn om bezwaar te maken tegen de belastingaanslag- en de betalingstermijn ingaan. Vervolgens worden op grond van het voorgestelde derde lid van artikel 8 IW 1990 zo spoedig mogelijk specifieke gegevens van de desbetreffende belastingaanslag ter publicatie aan de Staatscourant uitgereikt of verzonden. Met de uitreiking of verzending aan de Staatscourant wordt recht gedaan aan de bedoeling van artikel 3:41, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).<sup>43</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

<sup>43</sup> Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 13, en Kamerstukken II 1994/95, 23 700, nr. 5.



grond van het voorgestelde tweede lid van artikel 8 IW 1990 ook kan worden toegepast bij rechtspersonen die hebben opgehouden te bestaan zonder vereffening.

Na een dergelijke bekendmaking van de aanslag gaat de betalingstermijn van de aanslag lopen en staat, na het ongebruikt verlopen van die termijn, voor de ontvanger de weg van aansprakelijkstelling van derden open. De situatie kan zich echter voordoen dat een belanghebbende bezwaar indient tegen een belastingaanslag van de rechtspersoon die (vermoedelijk) heeft opgehouden te bestaan. Het recht op dwanginvordering van die belastingaanslag verjaart 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) heeft opgehouden te bestaan in dat geval stuiten door uitreiking of verzending van een schriftelijke mededeling, waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt, aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank. Deze 'openbare stuiting' geschiedt bij de rechtbank in het rechtsgebied van de volgens de Basisregistratie Personen laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon. Indien geen vestigingsplaats in de Basisregistratie Personen is geregistreerd of de laatst bekende vestigingsplaats van de rechtspersoon is gelegen in het buitenland, geschiedt de 'openbare stuiting' aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank Den Haag. De stuiting is rechtsgeldig geschied met het verzenden of uitreiken van de betreffende schriftelijke mededeling aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie.

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

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

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

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

#### *Voorwaarden aansprakelijkheid*

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

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



## Ad 1. Onverplicht verrichte handeling

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

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

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

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

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

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

Een bloot rechtsfeit is geen handeling en kan dus niet tot aansprakelijkheid van begunstigden leiden. Een handeling onder opschortende voorwaarde die leidt tot het intreden van gevolgen bij een bloot rechtsfeit kan daarentegen wel tot aansprakelijkheid leiden op grond van het voorgestelde artikel 33a IW 1990. Zo kan in een overeenkomst zijn vastgelegd dat het vermogen van de belastingschuldige op de 25<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 voorzien. 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 voorbeeld hiervan is verschuldigde inkomstenbelasting over belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Een belastingplichtige weet hierbij 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'

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>44</sup> Een hoger percentage dan 5% zou het risico op verhaalsconstructies vergroten en daarmee de preventieve werking van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling doen verminderen. Overigens is het voor de gelieerdheid van aandeelhouders niet van belang dat zij in Nederland belastingplichtig zijn. Zo geldt ook voor een buitenlandse aandeelhouder met een belang van ten minste 5% van de aandelen in een buitenlands lichaam dat er sprake is van gelieerdheid in de zin van het voorgestelde artikel 33a IW 1990. Bij natuurlijke personen is een 'nauwe relatie' bijvoorbeeld het zijn van partner of bloedverwant in de rechte lijn. Bij de lichamen, genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, AWR en bij de lichamen, genoemd in de artikelen 2 en 3 van de Wet Vpb 1969, is van een nauwe relatie sprake als de begunstigde (enige) zeggenschap heeft, zoals de bestuurder, de toezichthouder, de beheerder, de vennoot, de maat of de aanmerkelijkbelanghouder. Of er sprake is van gelieerde partijen is van belang voor de toepasselijkheid van het wettelijke bewijsvermoeden dat is opgenomen in het tweede lid van genoemd artikel 33a. Als er sprake is van gelieerde partijen, de benadelende handeling binnen een bepaalde termijn heeft plaatsgevonden en er sprake is van een verhaalsconstructie, dan wordt wetenschap van benadeling aanwezig geacht. Het is in die gevallen aan de begunstigde om het wettelijke bewijsvermoeden te ontkrachten 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.

<sup>44</sup> En bijvoorbeeld ook bij artikel 13 Wet Vpb 1969.





## ‘Onverplichte handeling’

In het voorgestelde artikel 33a, derde lid, onderdeel f, IW 1990 wordt onder ‘onverplichte handeling’ in de zin van het eerste lid van dat artikel ook een samenstel van handelingen waarvan er ten minste een onverplicht is verricht verstaan. Ook een samenstel van handelingen kan dus leiden tot aansprakelijkheid van begunstigen. 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 ministeriële regeling regels gesteld die bepalen onder welke omstandigheden in ieder geval aannemelijk is dat sprake is van een verhaalsconstructie. In genoemde ministeriële regeling 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 benadelende handeling in het tijdvak voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld of bij of na het ontstaan van de materiële belastingschuld 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 belastingenschuld, onderscheidenlijk zijn aansprakelijkstelling voor de belastingenschuld, niet of niet volledig voldaan aan de fiscale informatieverplichtingen of onjuiste informatie verstrekt.
- In het tijdvak voorafgaand aan het ontstaan van de materiële belastingschuld of bij of na het ontstaan van de materiële belastingschuld zijn vermogensbestanddelen van de belastingschuldige overgedragen aan of overgegaan op een of meer rechtspersonen of natuurlijke personen en ten minste een van die rechtspersonen of natuurlijke personen is buiten Nederland gevestigd of woont buiten Nederland.

De in de ministeriële regeling 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.

## 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 en ongeacht of de materiële belastingsschuld voor, ten tijde van of na de onverplichte handeling is ontstaan. Uiteraard kan de begunstigde nooit voor een bedrag hoger dan de openstaande belastingsschuld aansprakelijk worden gesteld. Ook kan de begunstigde niet ten aanzien van dezelfde benadelende handeling voor dezelfde belastingsschuld 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 belastingsschuld 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 aansprakelijkheids-schulden 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>45</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 begunstigden. Voorts wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om een tekstuele aanpassing aan te brengen.

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

Artikel 56 IW 1990 regelt een verhaalsmogelijkheid van de met name genoemde aansprakelijk gestelden, waaronder inleners en (onder)aannemers, voor de situatie waarin voor dezelfde belasting-schuld 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 aansprakelijkheidsschuld geheel of gedeeltelijk heeft betaald kan zich derhalve voor het betaalde bedrag verhalen op de hoofdelijk aansprakelijke bestuurder van de belastingschuldige. Anderzijds kan de bestuurder zijn aansprakelijkheidsschuld niet afwentelen op de begunstigde.

#### *Artikel 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

<sup>45</sup> HR 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875.



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 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 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 milieu-grondslag (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 20 juli 2017. Dat is de datum waarop de betreffende voorgestelde wijzigingen ter consultatie op internet zijn gepubliceerd en waarop tevens bekend is gemaakt dat de maatregelen terugwerkende kracht tot en met de consultatiedatum 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,*






## UITVOERINGSTOETSEN OVERIGE FISCALE MAATREGELEN 2019

De uitvoeringstoetsen staan in de volgorde waarin de diverse maatregelen in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel worden gepresenteerd.

### INHOUDSOPGAVE

Leeswijzer	55
Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegvergoedingen	60
Verwerken kentekengegevens	61
Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies	63
Aanpassing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland	65
Naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen	67
Horizonbepaling deelnemersboetes	68
Maatregelen zonder impact	70

### Leeswijzer Uitvoeringstoets Nieuwe Stijl

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / <b>middelgroot</b> / beperkt		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>		x	
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>			x
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
<i>Personele gevolgen:</i>	+/- ??	fte incidenteel	
	+/- ??	fte structureel	
<i>Invoering mogelijk per:</i>	dd – mm – 20jj		
<i>Beslag portfolio:</i>	jaaraanpassing		
<i>Eindoordeel:</i>	...		

### Inleiding

De uitvoeringstoets nieuwe stijl geeft vanuit het perspectief van de Belastingdienst inzicht in de gevolgen van voorstellen voor nieuwe wet- en regelgeving. De Belastingdienst werkt uitvoeringstoetsen uit in een sjabloon. Deze leeswijzer geeft een toelichting op de verschillende onderdelen van het sjabloon.

### Het kader

Het kader bevat een samenvattend overzicht van de relevante uitvoeringsaspecten, inclusief de uitvoeringskosten en personele gevolgen. Het vervolg van de uitvoeringstoets geeft daaraan een verdere uitwerking.



## Beschrijving regeling

Beschrijft het voorstel waarover de Belastingdienst is gevraagd een oordeel te geven. Waar bij het uitvoeren van de toets van bepaalde randvoorwaarden of veronderstellingen is uitgegaan, worden die hier ook beschreven.

## Gevolgen

In het kader wordt met de rubriek 'gevolgen' geduid wat de verwachte impact van het voorstel op de Belastingdienst is. Dit kan zijn: ingrijpend, middelgroot, of beperkt. Bij het maken van de inschatting wordt onder meer gekeken naar de omvang van de geraakte doelgroep, de mate waarin aanpassingen in de automatisering nodig zijn en de omvang van de personele gevolgen.

*Beperkt* geeft aan dat het om min of meer routine- matige aanpassingen gaat, zonder of slechts met beperkte gevolgen voor de automatisering en de personele capaciteit.

*Middelgroot* geeft aan dat het om een maatregel met grotere gevolgen gaat. Een systeem moet bijvoorbeeld ingrijpender worden aangepast, of er moet een nieuw systeem worden ontwikkeld. Er zijn grotere personele gevolgen, of er is een wezenlijke impact op een of meer doelgroepen.

*Ingrijpend* geeft aan dat het om een maatregel met grote gevolgen gaat. De maatregel is een stelsel- wijziging of heeft daarvan de trekken. Er zijn grote gevolgen voor de automatisering, de personele bezetting, et cetera. De impact op een of meer doelgroepen wordt groot ingeschat.

De inschatting van de gevolgen van het voorstel speelt een rol bij de verdere beoordeling van de uitvoerbaar- heid. Bijvoorbeeld naarmate een voorstel meer burgers of bedrijven raakt, weegt de mate van communiceerbaarheid bijvoorbeeld zwaarder mee in het eindoordeel.

## Interactie burgers/bedrijven

Dit onderdeel beschrijft de verwachte impact op de interactie tussen burgers en bedrijven als gevolg van het voorstel, zoals:

- aard en omvang van de doelgroep;
- begrijpelijkheid en uitlegbaarheid van het voorstel;
- noodzakelijke communicatie;
- verwachte gevolgen voor de dienstverlening van de Belastingdienst, zoals bijvoorbeeld meer of minder vragen bij de BelastingTelefoon of een toe- of afname van het aantal bezwaren en beroepen.

*Groen*: een groene vlag geeft aan dat de Belastingdienst een probleemloze interactie met burgers en bedrijven verwacht.

*Geel*: een gele vlag geeft de verwachting aan dat de interactie met burgers en bedrijven rond een voorstel niet vanzelfsprekend zal verlopen, bijvoorbeeld als gevolg van een toename van complexiteit, een verandering van de doelgroep of de noodzaak voor burgers en bedrijven nieuwe informatie te verwerken.

*Rood*: een rode vlag geeft de verwachting aan dat het niet goed mogelijk zal zijn burgers en bedrijven te informeren over de gevolgen van het voorstel. Het gevolg hiervan kan zijn dat de interactie stopt, of dat er problemen ontstaan omdat burgers en bedrijven niet of iets anders doen dan van hen wordt verwacht. Hoe zwaar dit uiteindelijk weegt, is mede afhankelijk van de omvang van de doelgroep die door de maatregel wordt geraakt.

Indien er geen impact is op burgers en bedrijven, wordt dit aangegeven met 'Niet van toepassing.'

## Maakbaarheid systemen

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de informatie- voorzieningssystemen (IV-systemen), zoals:

- welke gevolgen het voorstel heeft voor de opslag en het beheer van gegevens;
- welke wijzigingen in of nieuwe stromen van en naar burgers en bedrijven noodzakelijk zijn;
- welke aanpassingen in IV-voorzieningen noodzakelijk zijn;
- wat de bouwbaarheid is van de noodzakelijke aanpassingen;
- of de aanpassingen (tijdig) haalbaar zijn in het portfolio;
- of voorzieningen voor bestuurlijke informatie tijdig realiseerbaar zijn;
- hoe het voorstel zich verhoudt tot de totale wijzigingsdruk (= de relatie van het voorstel tot andere reeds geplande wijzigingen in de IV-systemen);



- de noodzakelijke doorlooptijd om aanpassingen in de systemen tijdig te kunnen realiseren.

*Groen:* een groene vlag geeft aan dat het goed haalbaar is de noodzakelijke aanpassingen in de systemen door te voeren.

*Geel:* een gele vlag geeft aan dat de aanpassing haalbaar is, maar dat daarbij bepaalde risico's moeten worden geaccepteerd of bijvoorbeeld in eerste instantie bepaalde onvolledigheden zullen optreden. Te denken valt aan de situatie waarin de toelichting bij de aanvraag van een voorlopige aanslag voor het komende jaar niet meer is aan te passen.

*Rood:* een rode vlag geeft aan dat niet alle vereiste aanpassingen van de automatisering haalbaar zijn, met als gevolg dat aanzienlijke risico's op fouten optreden bij burgers en bedrijven of bij de Belastingdienst. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de noodzaak een ingewikkeld automatiseringstraject in te korte tijd te realiseren of een automatiseringssysteem te ontwikkelen waarvan vooraf wordt ingeschat dat dit onbeheersbaar complex wordt. Ook kan worden gedacht aan de situatie waarin het niet meer mogelijk is een bepaalde aanpassing, zoals het verwijderen van een vraag uit de aanvraag voor een voorlopige aanslag, tijdig door te voeren. Dit kan ertoe leiden dat belastingplichtigen na afloop van het jaar een bedrag moeten terugbetalen dat zij eerder bij voorlopige aanslag kregen uitbetaald.

Indien het voorstel de IV niet raakt, wordt dit aangegeven met 'Niet van toepassing.'

### **Handhaafbaarheid**

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de aan handhaving gerelateerde aspecten, zoals:

- beschikbaarheid van de voor handhaving benodigde gegevens;
- verwacht risico op fouten en oneigenlijk gebruik;
- inpasbaarheid in de handhavingsstrategie en welke middelen moeten of kunnen worden ingezet en met welke intensiteit.

*Groen:* een groene vlag geeft aan dat een verbetering van de handhaafbaarheid wordt verwacht of dat er ten opzichte van de bestaande situatie niet of nauwelijks een wijziging van de handhaafbaarheid optreedt.

*Geel:* een gele vlag geeft aan dat er een negatief effect is op de handhaafbaarheid, bijvoorbeeld omdat de informatiepositie van de Belastingdienst verslechtert, of omdat de handhaving van het voorstel niet inpasbaar is binnen de bestaande handhavingsstrategie.

*Rood:* een rode vlag geeft aan dat er een groot negatief effect op de handhaafbaarheid wordt verwacht. De regeling is voor de Belastingdienst niet handhaafbaar of alleen handhaafbaar met inspanningen die niet kunnen worden waargemaakt.

Indien het voorstel de handhaafbaarheid niet raakt, wordt dit aangegeven met 'Niet van toepassing.'

### **Fraudebestendigheid**

Dit onderdeel beschrijft de gevolgen voor de aan fraudebestendigheid gerelateerde aspecten, zoals:

- de fraudegevoeligheid en -bestendigheid van de voorgestelde wijziging;
- de (on)mogelijkheden fraude of oneigenlijk gebruik tegen te gaan;
- de mate van verandering in de informatiepositie van de Belastingdienst.

*Groen:* een groene vlag geeft aan dat de fraudebestendigheid ten opzichte van de huidige situatie positief wordt beïnvloed, bijvoorbeeld doordat drempels worden verhoogd of de informatiepositie van de Belastingdienst wordt verstevigd.

*Geel:* een gele vlag geeft aan dat de fraudebestendigheid ten opzichte van de huidige situatie verslechtert, bijvoorbeeld omdat een regeling wordt geïntroduceerd die niet met behulp van derdeninformatie controleerbaar is.

*Rood:* een rode vlag geeft aan dat de Belastingdienst grote risico's ziet voor de fraudebestendigheid van het voorstel.

Indien het voorstel niet of nauwelijks gevolgen heeft voor de fraudebestendigheid, wordt dit weergegeven met 'Niet van toepassing.'





## Bijdrage complexiteitsreductie

Dit onderdeel beschrijft de mate waarin met het voorstel vanuit het perspectief van de Belastingdienst complexiteitsreductie wordt gerealiseerd, zoals:

- het schrappen van uitzonderingen, of voor de Belastingdienst moeilijk uitvoerbare regelgeving;
- de bijdrage van een voorstel aan de rationalisatie van systemen;
- een afname van aantallen belastingplichtigen, toeslaggerechtigden of douaneklanten.

*Groen*: een groene vlag geeft aan dat het voorstel bijdraagt aan complexiteitsreductie.

*Geel*: een gele vlag geeft aan dat de complexiteit voor de Belastingdienst als gevolg van het voorstel toe- neemt. Dit kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van de introductie van een nieuwe uitzondering.

*Rood*: een rode vlag geeft aan dat er een grote toename van complexiteit wordt voorzien.

Indien het voorstel geen wezenlijk effect heeft op, of geen relatie heeft met complexiteitsreductie wordt dit weergegeven met 'Niet van toepassing.'

## Risico procesverstoringen

Dit onderdeel beschrijft de mate van waarschijnlijkheid dat de implementatie van het voorstel al dan niet geruisloos verloopt. Daarbij komen de volgende vragen aan de orde:

- wat is de impact van de voorgestelde wijzigingen op de processen en systemen van de Belastingdienst;
- wat is de impact van de noodzakelijke aanpassingen in de interactie met burgers en bedrijven;
- wat is de impact op de interactie met andere (overheids)organisaties;
- wat is de realiseerbaarheid van de noodzakelijke aanpassingen.

De kans op procesverstoringen wordt aangeduid met klein, gemiddeld of groot.

*Klein* wordt gebruikt voor min of meer routinematige aanpassingen waar de Belastingdienst veel ervaring mee heeft. Te denken valt aan tariefaanpassingen en andere kleinere aanpassingen in bijvoorbeeld de aangifteprogrammatuur.

*Gemiddeld* wordt gebruikt waar minder gebruikelijke en complexere aanpassingen aan de orde zijn, waarbij een groter risico aanwezig is dat de implementatie niet foutloos zal verlopen. Dit kan het gevolg zijn van aanloopproblemen die zich kunnen voordoen in de automatisering en de processen, of van verwachte complicaties in de interactie met burgers of bedrijven waar niet op voorhand duidelijk is wat er van hen wordt verwacht. Ook de afhankelijkheid van een of meer andere organisaties en de daarmee samenhangende risico's van overdracht van informatie in ketens kan aanleiding zijn het procesrisico op gemiddeld in te schatten.

*Groot* wordt gebruikt waar complexe aanpassingen ertoe leiden dat de onder 'gemiddeld' beschreven risico's manifest zijn.

De risico's op procesverstoringen worden gaande het implementatieproces gemonitord. Waar nodig worden maatregelen genomen om risico's te beperken en om gerezen problemen zo snel mogelijk op te lossen.

Indien er geen kans op procesverstoringen is, wordt dit aangeduid met 'geen'.

## Uitvoeringskosten

Dit onderdeel beschrijft welke incidentele en structurele kosten en besparingen met het voorstel samenhangen:

- personele kosten;
- kosten van de aanpassing, beheer en onderhoud van IV-voorzieningen;
- andere eenmalige materiële en structurele kosten die nodig zijn om het voorstel te kunnen realiseren.

In het overzicht zijn de totale incidentele en structurele kosten en baten verdeeld over dienstverlening, handhaving/toezicht en automatisering.

De Belastingdienst maakt jaarlijks reserveringen voor te verwachten kosten die samenhangen met kleinere, jaarlijks terugkerende aanpassingen in wet- en regel- geving. Het gaat bijvoorbeeld om kosten voor het wijzigen van content op de website en kleine aan- passingen in de aangifteprogram-



---

matuur. De met dergelijke aanpassingen samenhangende kosten worden ten laste van het gereserveerde budget gebracht. In de uitvoeringstoets wordt aangegeven dat het een jaar- aanpassing betreft en worden de kosten verder niet gekwantificeerd.

### **Personele gevolgen**

Dit onderdeel beschrijft de met het voorstel samenhangende personele gevolgen. De incidentele of structurele afname of toename in personele capaciteit wordt uitgedrukt in aantallen fte's.

### **Beslag portfolio**

Hier wordt een inschatting gegeven welk beslag het voorstel legt op het IV-portfolio van de Belastingdienst. Dit wordt aangegeven op vijf niveaus:

- geen;
- jaaraanpassing;
- beperkt;
- middelgroot;
- groot.

Jaaraanpassingen worden opgevangen binnen het daarvoor gereserveerde budget (zie hiervóór).

### **Invoeringsmoment**

Dit onderdeel geeft de datum aan waarop de Belastingdienst het voorstel kan uitvoeren. In de praktijk is dit de datum waarop het wetsvoorstel in werking treedt.

Indien de Belastingdienst constateert dat deze datum niet haalbaar is, betekent dit feitelijk dat het voorstel per de voorgenomen inwerkingtredingsdatum onuitvoerbaar is.

### **Eindoordeel**




Op grond van een weging van de in kaart gebrachte gevolgen voor de uitvoering bevat de uitvoeringstoets een eindoordeel. Hier zijn drie opties mogelijk:

1. Het voorstel is uitvoerbaar.
2. Het voorstel is uitvoerbaar indien/mits/ tenzij/et cetera ... .
3. Het voorstel is niet uitvoerbaar.

Indien er randvoorwaardelijke afhankelijkheden zijn, wordt optie twee gebruikt. Bijvoorbeeld kan daarmee worden aangeduid dat een bepaalde wijziging niet meer in de voorlopige aanslagregeling kan worden verwerkt, zodat deze feitelijk pas toepassing vindt via de aangifte inkomstenbelasting die burgers na afloop van het jaar bij de Belastingdienst indienen. Doordat de uitvoeringstoets wordt opgesteld gedurende de totstandkoming van conceptwetgeving, kan potentieel lastig uitvoerbare of onuitvoerbare wetgeving tijdig worden aangepast waardoor het predicaat onuitvoerbaar niet snel zal voorkomen.



## Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegvergoeding

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>		nvt	
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>		nvt	
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>			x
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
<i>Personele gevolgen:</i>	0	fte	incidenteel
	0	fte	structureel
<i>Invoering mogelijk per:</i>	01 – 01 – 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	geen		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

Vorig jaar is de horizonbepaling die ziet op de vrijstelling van pleegzorgvergoedingen met 1 jaar verlengd. Per 1 januari 2019 gebeurt dit nogmaals. Met de vrijstelling wordt 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.

### Interactie burgers/bedrijven

Pleegouders worden over de verlenging van de vrijstelling van de vergoeding geïnformeerd via Pleegzorg Nederland en andere kanalen.

### Maakbaarheid systemen

Het verlengen van de vrijstelling is een continuering van de bestaande situatie. Er zijn geen wijzigingen nodig in de aanvraag voorlopige aanslag, de aangifte en de definitieve aanslag voor de inkomstenbelasting.

Eventuele aanpassingen in dialoogondersteuning en website lopen mee in regulier onderhoud.

### Handhaafbaarheid

De vrijstelling draagt positief bij aan de handhaafbaarheid van de regeling.

### Fraudebestendigheid

Niet van toepassing.



## Bijdrage complexiteitsreductie

De instandhouding van de vrijstelling draagt bij aan complexiteitsreductie.

## Risico procesverstoringen

Het risico op procesverstoringen is klein.

## Uitvoeringskosten

Er zijn geen incidentele of structurele kosten.

## Personele gevolgen

Er zijn geen personele gevolgen.




## Invoeringsmoment

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019.

## Eindoordeel

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Verwerken kentekengegevens

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>		x	
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>			x
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		x	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / <b>gemiddeld</b> / klein		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€ 0	
• Handhaving/toezicht	€ 500.000	€ 200.000	
• Automatisering	€ 380.000	€ 110.000	
<i>Personele gevolgen:</i>	0 fte incidenteel	0 fte structureel	
<i>Invoering mogelijk per:</i>	01 - 01 - 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	beperkt		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

## Beschrijving voorstel/regeling

De maatregel voorziet in een wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting (Wet MRB) en de bijbehorende AMvB voor het gebruik door de inspecteur van een technisch hulpmiddel, bijvoorbeeld



een camera, voor het toezicht op en de handhaving van de wet MRB en het vastleggen en verwerken van kentekengegevens.

Onder kentekengegevens wordt verstaan: het kenteken, de locatie, de datum en het tijdstip van vastlegging van de foto-opname van een motorrijtuig.

### **Interactie burgers/bedrijven**

De doelgroep van de controle MRB betreft de houders van kentekens die gebruik maken van de schorsingsregeling, de handelaarsregeling of de oldtimerregeling.

Het vastleggen en verwerken van kentekengegevens vindt enkel plaats voor het toezicht op en de handhaving van de Wet MRB. Elk motorrijtuig kan potentieel van belang zijn voor de motorrijtuigenbelastingheffing. Op het moment van vastleggen kan nog niet worden vastgesteld of bepaalde fiscale faciliteiten (terecht) zijn toegepast voor het betreffende motorrijtuig.

### **Maakbaarheid systemen**

Voor uitvoering van de maatregel dienen er zowel voor de inzet van de eigen camera's van de Belastingdienst als voor de camerabeelden van de politie systeem- aanpassingen plaats te vinden. Voor het in ontvangst nemen en verwerken van de camerabeelden van de politie moet een koppeling worden gelegd met de 800 politiecamera's. Hierna volgt een testfase bij de Belastingdienst. Het streven is om deze testfase voor 1 januari 2019, maar uiterlijk 1 april 2019 af te ronden.

Daarnaast moet de Belastingdienst vier nieuwe camera's aanschaffen voor de eigen ANPR-auto's. Hiervoor wordt een aanbestedingstraject opgestart. De verwachting is dat dit traject 1 tot 1,5 jaar in beslag zal nemen.

### **Handhaafbaarheid**

Het opnemen van de wettelijke grondslag in de wet MRB voor het gebruik door de Belastingdienst van technische hulpmiddelen versterkt de basis voor effectieve handhaving en voorkomt discussie over de toelaatbaarheid van de inzet van die hulpmiddelen.

### **Fraudebestendigheid**

Deze maatregel versterkt de basis voor effectieve fraudebestrijding en voorkomt discussie over de toelaatbaarheid van de inzet van de hulpmiddelen.

### **Bijdrage complexiteitsreductie**

Het gebruik maken van camerabeelden draagt bij aan de versterking van het toezicht en de handhaving op de MRB. Vanwege de wettelijke eisen is een complex systeem noodzakelijk voor de ontvangst en verwerking van deze beelden. Ook zullen er meer naheffings- aanslagen worden opgelegd. De verwachting is dat het aantal bezwaar- en beroepsprocedures daardoor toeneemt. Deze maatregel heeft derhalve een beperkte complexiteitstoename tot gevolg.

### **Risico procesverstoringen**

De ingebruikname van een nieuw systeem voor de camerabeelden kan aanloopproblemen met zich meebrengen.

### **Uitvoeringskosten**

De incidentele kosten bedragen € 380.000 voor aanpassingen in de automatisering en € 500.000 voor de aanschaf van de vier nieuwe camera's. De structurele kosten bedragen € 110.000 voor de automatisering en € 200.000 voor de handhaving.

### **Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen omdat deze maatregel enkel de wettelijke grondslag regelt voor het gebruik door de Belastingdienst van technische hulpmiddelen.

### **Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019. Indien de testfase van de koppeling met de politiestructuren








niet op 1 januari 2019 is afgerond, worden de beelden van de politiecamera's zo snel mogelijk na 1 januari 2019 in gebruik genomen. Beelden van de eigen camera's worden na afronding van het aanbestedingstraject in gebruik genomen.

## Eindoordeel

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Vier invorderingsmaatregelen tegen verhaalsconstructies

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>			x
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>			x
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		x	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€ 0	
• Handhaving/toezicht	€ 0	€ 520.000	
• Automatisering	€ 250.000	€ 0	
<i>Personele gevolgen:</i>	0 fte incidenteel		
	8 fte structureel		
<i>Invoering mogelijk per:</i>	01 - 01 - 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	middelgroot		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

## Beschrijving voorstel/regeling

Naar aanleiding van het uitlekken van de Panama Papers is op 17 januari 2017 een brief inzake de aanpak van belastingontwijking en -ontduiking naar de Tweede Kamer verzonden. Daarin wordt een aantal wettelijke maatregelen aangekondigd op het gebied van formeel recht en invordering. In dat kader voorziet het voorstel in vier invorderingsmaatregelen, die gezamenlijk tot doel hebben om verhaalsconstructies aan te pakken.

Het gaat om:

- de introductie van een aansprakelijkheid van begunstigden;
- de uitbreiding van de aansprakelijkheid van erfgenamen;
- de invoering van een informatieplicht voor potentieel aansprakelijken; en
- een alternatieve wijze van bekendmaking van aanslagen aan rechtspersonen die (vermoedelijk) zijn opgehouden te bestaan.

## Interactie burgers/bedrijven

De maatregelen hebben naar verwachting geen impact voor de gemiddelde erfgenaam of begunstigde. Zij worden voorgesteld met het oog op kunstmatige situaties waarbij gebruik wordt gemaakt van buiten-landse vennootschappen en kerstboomconstructies. Dit is het werk van hooggespecialiseerde adviseurs die werken voor een beperkte klantenkring van vermogende particulieren.



---

## **Maakbaarheid systemen**

De noodzakelijke aanpassingen van de systemen kunnen tijdig worden gerealiseerd.

## **Handhaafbaarheid**

De invorderingsmaatregelen zijn handhaafbaar. Het gaat om complexe dossiers die een hechte samenwerking vragen tussen heffing en controle en naar verhouding veel capaciteit kosten.

## **Fraudebestendigheid**

De voorgestelde maatregelen in de invorderingssfeer beogen constructies tegen te gaan waarmee betaling van belasting wordt ontgaan en dragen bij aan een effectievere invordering van belasting-schulden. De voorstellen dragen daarmee bij aan de fraude- bestendigheid.

## **Bijdrage complexiteitsreductie**

Het wetsvoorstel voorziet in maatregelen ter voorkoming van belastingontwijking en -ontduiking. Het gaat om complexe dossiers, zodat het voorstel niet bijdraagt aan complexiteitsreductie.

## **Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

## **Uitvoeringskosten**

De incidentele uitvoeringskosten voor systeem- aanpassingen bedragen € 250.000. De structurele uitvoeringskosten bedragen € 520.000.

## **Personele gevolgen**

Het voorstel leidt tot een structurele personele inzet van 8 fte.




## **Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019.

## **Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Aanpassing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland

Gevolgen:	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>			x
<i>Handhaafbaarheid</i>		nvt	
<i>Fraudebestendigheid</i>		nvt	
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>		<i>structureel</i>
• Dienstverlening	€	0	€ 0
• Handhaving/toezicht	€	0	€ 0
• Automatisering	€	0	€ 0
<i>Personele gevolgen:</i>	0 fte incidenteel		
	0 fte structureel		
<i>Invoering mogelijk per:</i>	per koninklijk besluit		
<i>Beslag portfolio:</i>	beperkt		
<u><i>Eindoordeel:</i></u>	uitvoerbaar, mits de inwerkingtreding niet eerder plaatsvindt dan dat de ILT gereed is om de betreffende beschikkingen af te geven en in te trekken.		

### Beschrijving voorstel/regeling

In het Belastingplan 2018 is de herinvoering van de heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering van afvalstoffen buiten Nederland opgenomen. De belasting wordt daarbij in beginsel berekend over het gewicht van de naar het buitenland overgebrachte afvalstoffen, tegen het op het moment van overbrenging geldende tarief. Het gewicht moet blijken uit een op aanvraag van belastingplichtige afgegeven beschikking van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat (IenW). Over de naar het buitenland ter verwijdering overgebrachte afvalstoffen zal niet meer belasting worden geheven dan bij een vergelijkbare verwerking in Nederland verschuldigd zou zijn.

Het betreffende artikel 23 van Wet belastingen op milieugrondslag is nog niet in werking getreden, de beoogde ingangsdatum is 1 januari 2019. Voorgesteld wordt om de Wet belastingen op milieugrondslag op een aantal punten te wijzigen. Dit heeft gevolgen voor zowel de Belastingdienst als de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT). Deze toets ziet op de gevolgen voor de Belastingdienst. De volgende wijzigingen worden aangebracht in de regeling.

- Zodra belastingplichtige constateert dat gegevens in de aanvraag onjuist of onvolledig zijn, meldt hij dit onverwijld aan de Minister van IenW. Indien na afgifte van de beschikking blijkt dat een of meer gegevens in de beschikking onjuist of onvolledig zijn, trekt de Minister van IenW de beschikking in en geeft hij ambtshalve een beschikking af die met terugwerkende kracht de ingetrokken beschikking vervangt. De Minister van IenW geeft eveneens ambtshalve een beschikking af indien de aanvraag niet binnen de gestelde termijn is ontvangen.
- De delegatiegrondslag wordt aangevuld met regels omtrent de wijze waarop belastingplichtige gehouden is zijn administratie te voeren, de wijze waarop door belastingplichtige wordt gemeld dat gegevens in de aanvraag onjuist of onvolledig zijn en het afgeven van de beschikking door de Minister van IenW. Ook wordt opgenomen dat de Minister van IenW bij besluit aanwijst wie wordt belast met het toezicht op de naleving van de gestelde regels over de wijze waarop belastingplich-



tige zijn administratie moet voeren. Bij overtreding van die regels kan de Minister van IenW een last onder dwangsom opleggen.

- De Minister van IenW verstrekt gegevens uit de beschikking aan de Belastingdienst ten behoeve van de belastingheffing.
- Voor de gehele periode van overbrenging wordt het laagste tarief toegepast dat gedurende deze periode op enig moment geldt.

### **Interactie burgers/bedrijven**

Ondernemers die afvalstoffen ter verwijdering overbrengen naar andere landen met toepassing van een zogenoemde EVOA-vergunning (Europese Verordening Overbrenging Afvalstoffen) worden door de voorstellen geraakt. Het is van belang dat zowel de Belastingdienst als de ILT duidelijk communiceren over de wijzigingen.

### **Maakbaarheid systemen**

De wijziging dat voor de gehele periode van overbrenging het laagste tarief wordt toegepast en niet het tarief van het jaar van overbrenging, kan tijdig worden verwerkt.

### **Handhaafbaarheid**

Door deze wijziging worden de verplichtingen en verantwoordelijkheden duidelijk en dat draagt bij aan correcte naleving.

### **Fraudebestendigheid**

Niet van toepassing.

### **Bijdrage complexiteitsreductie**

Niet van toepassing.

### **Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

### **Uitvoeringskosten**

De kosten voor de systeem aanpassing vallen binnen de bestaande kaders.

### **Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.

### **Invoeringsmoment**




De inwerkingtreding vindt plaats op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip. Invoering is voor de Belastingdienst mogelijk per 1 januari 2019.

### **Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar, mits de inwerkingtreding niet eerder plaatsvindt dan dat de ILT gereed is om de betreffende beschikkingen af te geven en in te trekken.



## Naamswijzigingen voor departementen en aanduidingen van bewindspersonen

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>			x
<i>Handhaafbaarheid</i>		nvt	
<i>Fraudebestendigheid</i>		nvt	
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
<i>Personele gevolgen:</i>	0 fte	incidenteel	
	0 fte	structureel	
<i>Invoering mogelijk per:</i>	01 - 01 - 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	beperkt		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

### Beschrijving voorstel/regeling

Met het aantreden van het kabinet Rutte III worden 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.

### Interactie burgers/bedrijven

De communicatie vindt plaats via de reguliere kanalen.

### Maakbaarheid systemen

Het voorstel heeft een beperkte impact op de systemen, de benodigde wijzigingen kunnen tijdig worden verwerkt.

### Handhaafbaarheid

Niet van toepassing.

### Fraudebestendigheid

Niet van toepassing.

### Bijdrage complexiteitsreductie

Niet van toepassing.





## Risico procesverstoringen

Het risico op procesverstoringen is klein.

## Uitvoeringskosten

De kosten voor de benodigde systeemaanpassingen worden opgevangen binnen de bestaande kaders. Er zijn geen structurele kosten.

## Personele gevolgen

Er zijn geen personele gevolgen.




## Invoeringsmoment

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019.

## Eindoordeel

De maatregel is uitvoerbaar.

## Horizonbepaling deelnemersboetes

<i>Gevolgen:</i>	ingrijpend / middelgroot / <b>beperkt</b>		
			
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			x
<i>Maakbaarheid systemen</i>		nvt	
<i>Handhaafbaarheid</i>			x
<i>Fraudebestendigheid</i>		nvt	
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>		nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>	groot / gemiddeld / <b>klein</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>	<i>incidenteel</i>	<i>structureel</i>	
• Dienstverlening	€ 0	€	0
• Handhaving/toezicht	€ 0	€	0
• Automatisering	€ 0	€	0
<i>Personele gevolgen:</i>	0	fte incidenteel	
	0	fte structureel	
<i>Invoering mogelijk per:</i>	01 - 01 - 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	geen		
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar		

## Beschrijving voorstel/regeling

De uitbreiding per 1 januari 2014 van het overtreders- begrip in de AWR met de doenpleger, de uitlokker en de medeplichtige vervalt op grond van een horizonbepaling met ingang van 1 januari 2019. Die dient ertoe om de effectiviteit van de uitbreiding te evalueren.

Er is nog weinig ervaring opgedaan met de uitbreiding omdat het in de praktijk enige tijd duurt voordat een overtreding wordt geconstateerd die tot het opleggen van een bestuurlijke boete leidt.



---

Voorgesteld wordt om de in de horizonbepaling opgenomen vervaldatum vijf jaar op te schuiven en dus te vervangen door 1 januari 2024.

### **Interactie burgers/bedrijven**

Kwaadwillende juridische adviseurs kunnen vijf jaar langer worden beboet indien zij meehelpen aan belastingontduiking en/of belastingontwijking (inclusief toeslagen) door hun cliënten.

### **Maakbaarheid systemen**

Niet van toepassing.

### **Handhaafbaarheid**

De mogelijkheid om doenplegers, uitlokkers en medeplichtigen te beboeten blijft langer bestaan. De bepaling is belangrijk om professionele betrokkenen bij belastingontwijking en belastingontduiking aan te kunnen pakken. De verwachting is dat hier ook een preventieve werking van uitgaat.

### **Fraudebestendigheid**

De maatregel leidt ertoe dat kwaadwillende juridische professionals beboet kunnen blijven worden. De fraude- bestendigheid ten opzichte van de huidige situatie verandert niet, omdat het hier alleen gaat om de verlenging van de horizonbepaling.

### **Bijdrage complexiteitsreductie**

Niet van toepassing.

### **Risico procesverstoringen**

Het risico op procesverstoringen is klein.

### **Uitvoeringskosten**

Er zijn geen incidentele of structurele kosten.

### **Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.




### **Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019.

### **Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.

## Maatregelen zonder impact

Gevolgen:		<b>geen</b>		
				
<i>Interactie burgers/bedrijven</i>			nvt	
<i>Maakbaarheid systemen</i>			nvt	
<i>Handhaafbaarheid</i>			nvt	
<i>Fraudebestendigheid</i>			nvt	
<i>Bijdrage complexiteitsreductie</i>			nvt	
<i>Risico procesverstoringen:</i>		<b>geen</b>		
<i>Uitvoeringskosten</i>		<i>incidenteel</i>		<i>structureel</i>
• Dienstverlening	€	0	€	0
• Handhaving/toezicht	€	0	€	0
• Automatisering	€	0	€	0
<i>Personele gevolgen:</i>		0 fte	incidenteel	
		0 fte	structureel	
<i>Invoering mogelijk per:</i>		01 – 01 – 2019		
<i>Beslag portfolio:</i>	geen			
<i>Eindoordeel:</i>	uitvoerbaar			

## Beschrijving voorstel/regeling

De volgende maatregelen uit het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 hebben geen impact op de Belastingdienst.

- De in **artikel 3.18**, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen delegatiebevoegdheid ziet in strijd met de bedoeling van de wetgever alleen op artikel 18a, zevende lid, onderdeel a, tweede volzin, van de Wet loonbelasting 1964. Dit moet eerste en tweede volzin zijn. Dit wordt met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015 aangepast.
- De in **artikel 3.18**, vijfde lid, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen delegatiebevoegdheid wordt met ingang van 1 januari 2019 aangepast. Dit gebeurt in het licht van de aanpassing bij eindejaarsbesluit van artikel 11d van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 ten behoeve van de maatregel ter zake van de verlaging van het pensioengevend inkomen als gevolg van zwangerschap of bevalling.

### Interactie burgers/bedrijven

Niet van toepassing.

### Maakbaarheid systemen

Niet van toepassing.

### Handhaafbaarheid

Niet van toepassing.

### Fraudebestendigheid

Niet van toepassing.



---

### **Bijdrage complexiteitsreductie**

Niet van toepassing.

### **Risico procesverstoringen**

Er is geen risico op procesverstoringen.

### **Uitvoeringskosten**

Er zijn geen uitvoeringskosten.

### **Personele gevolgen**

Er zijn geen personele gevolgen.

### **Invoeringsmoment**

Invoering is mogelijk per: 1 januari 2019.

### **Eindoordeel**

Het voorstel is uitvoerbaar.