

Ministerie van Financiën
t.a.v. de heer ir. J.R.V.A. Dijsselbloem
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Den Haag, 28 september 2017
dossiernummer: 104024
uw kenmerk:
telefoonnummer: +31 (0)70 335 35 81
e-mail: v.matroos@advocatenorde.nl

Betreft: consultatie Wet aanpak belastingontduiking

Geachte minister,

Op 21 juli 2017 is de internetconsultatie Wet aanpak belastingontduiking gepubliceerd. De NOvA heeft zijn adviescommissie belastingrecht gevraagd te adviseren.

Bijgaand stuur ik u het advies van de adviescommissie. De algemene raad sluit zich aan bij de overwegingen van de adviescommissie en verzoekt u deze bij de verdere uitwerking te betrekken.

Met de meeste hoogachting,
namens de algemene raad,



mw. mr. R.G. van den Berg
algemeen secretaris

bijlage: advies van de adviescommissie belastingrecht

Bezoekadres
Neuhuyskade 94
2596 XM Den Haag
Tel. 070 - 335 35 35
Fax 070 - 335 35 31

Postadres
Postbus 30851
2500 GW Den Haag

ADVIES

Van	: adviescommissie belastingrecht
Datum	: 28 september 2017
Betreft	: Wet aanpak belastingontduiking

Heropening of publicatie ex 8 IW: redelijke afweging keuze ontvanger

Op de voet van het voorgestelde artikel 8 IW kan de ontvanger de aanslag aan een vennootschap die (vermoedelijk) niet meer bestaat opleggen zonder eerst heropening van de vereffening te moeten initiëren. Die regeling strekt ertoe, het de ontvanger mogelijk te maken zonder die stap tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan.

Het voorgestelde artikel 8 IW is een 'kan-bepaling'. Daarmee krijgt de ontvanger de vrije keuze om te kiezen voor publicatie, ook in die gevallen waarin de heropening van de vereffening mogelijk of waarschijnlijk ertoe leidt dat de rechtspersoon de desbetreffende aanslag (al dan niet gedeeltelijk) kan voldoen. Aangezien de weg van publicatie voor de ontvanger eenvoudiger, sneller en goedkoper is, ligt in de rede dat hij daar de voorkeur aan zal geven.

De voorgestelde regeling heeft niet alleen gevolg voor degenen die een liquidatieuitkering hebben ontvangen en op de voet van het voorgestelde artikel 33a IW als 'begunstigden' aansprakelijk zijn. Zij werkt ook door naar de aansprakelijkheid van bestuurders. Een bestuurder die aansprakelijk wordt gehouden, heeft regres op de vennootschap. Op hem komt aldus de last te rusten het tot leiden tot heropening van de vereffening, het opsporen van mogelijke baten en terugvordering van onterechte liquidatieuitkeringen.

De strekking van het voorgestelde artikel 8 IW is niet, de last tot heropening over te doen gaan van de ontvanger naar de aansprakelijkgestelde bestuurder. De commissie meent dan ook dat van de ontvanger moet worden gevergd dat hij bij zijn keuze een redelijke afweging maakt, in overeenstemming met het evenredigheids- en zorgvuldigheidsbeginsel. In die gevallen waarin heropening van de vereffening ertoe kan leiden dat de desbetreffende belastingschuld (gedeeltelijk) door de vennootschap zelf wordt voldaan, is niet proportioneel daar de aansprakelijkgestelde bestuurder mee te belasten.

Uitbreiding bevoegdheden tot aansprakelijkstelling 'begunstigden'

Met het voorgestelde artikel 33a IW wordt in wezen een fiscale pauliana geïntroduceerd. Zij komt erop neer dat de begunstigde van een onverplichte rechtshandeling die plaats vond in of na het tijdvak waarin een belastingschuld is ontstaan en waardoor de ontvanger is benadeeld is, aansprakelijk is voor die belastingschuld (tot het bedrag van de begunstiging).

De Commissie heeft bedenkingen tegen deze maatregel op de volgende punten:

- 'beoordeling' van de ontvanger ten opzichte van de paulianamogelijkheden van de curator in faillissement;
- ontbrekende noodzaak aanvullende bevoegdheden in het geval van ontwijkingsconstructies;
- 'wist of behoorde te weten'
- bewijsvermoeden bij 'nauwe verwanten'
- de gevolgen.

Ad (a) Het voorstel wordt vooral gerechtvaardigd met de overweging dat de ontvanger onvoldoende uit de voeten zou kunnen met de algemene en de faillissementspauliana, zowel op het punt van de termijn als de bewijslast.

Voor deze aansprakelijkheid gaat een veel langere termijn gelden: zij geldt ten aanzien van alle handelingen die hebben plaatsvonden in de periode die samenvat met de navorderingstermijn van vijf resp. twaalf jaar (plus de duur van het uitstel voor doen van aangifte). Voorts wordt niet wetenschap van benadeling vereist, maar komt te volstaan dat de begunstigde 'behoorde te weten'. Bovendien wordt dat laatste bij verbonden personen vermoed het geval te zijn.

In de toelichting wordt ter motivering opgemerkt dat de eenjaartermijn van de faillissementspauliana zou 'knellen' en dat lastig zou zijn wetenschap van benadeling te bewijzen. Waarom een en ander voor de ontvanger anders zou liggen dan voor de curator, is echter niet toegelicht. De concept-toelichting spreekt over de belangenafweging tussen schuldeiser en de derde die aan de pauliana ten grondslag ligt, maar waarom die afweging anders zou moeten uitvallen als de schuldeiser de fiscus is, is niet in te zien. Ter rechtvaardiging van de maatregel wordt slechts naar voren gebracht dat de begunstigde 'slechts' verplicht wordt gesteld een voordeel op te offeren dat hij 'anders toch niet had gehad', maar dat is niet onderscheidend. Die overweging is ten aanzien van de 'gewone' pauliana niet anders.

Ad (b) De maatregel wordt erdoor gemotiveerd '*verhaalsconstructies*' met het '*oogmerk de Belastingdienst te benadelen*' aan te kunnen pakken. Constructies met een dergelijk oogmerk kunnen echter al met een vordering uit onrechtmatige daad worden aangepakt. Juist voor de gevallen waar de maatregel het oog op heeft, is zij niet werkelijk nodig.

Ad (c) Voor aansprakelijkheid is niet vereist dat de begunstigde wist van benadeling van de ontvanger, maar volstaat dat hij 'behoorde te weten'. Over de omstandigheden waaronder dat kan worden aangenomen, wordt in de concept-toelichting niet uitgeweid. De term veronderstelt een onderzoeksplicht.

Naar mening van de adviescommissie gaat dit (veel) te ver. Doordat niet bewustheid wordt vereist, kan een begunstigde immers tot in lengte van jaren volstrekt onverwacht worden geconfronteerd met de verplichting het bedrag waarmee hij – volgens de ontvanger – is begunstigd, af te staan. Voor aansprakelijkstelling geldt namelijk niet de al genoemde termijn waarbinnen navordering mogelijk is (vijf dan wel twaalf jaar), maar is slechts vereist dat de desbetreffende aanslag nog niet is verjaard. Dat kan zeer lang na het moment van de begunstiging zijn gelegen.

Ad (d) Nog verder gaat de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van verbonden (rechts)personen of 'nauwe verwanten'. Ten aanzien van hen wordt verondersteld dat zij 'wisten of behoorden te weten' van benadeling van de ontvanger. Hiertegen staat weliswaar tegenbewijs open, maar de betekenis daarvan is beperkt. Als namelijk de financiële situatie van de belastingplichtige daadwerkelijk zodanig was dat de begunstiging (potentieel) tot benadeling van de ontvanger voert, ontbreken handvatten voor het bewijs dat de begunstigde niet 'behoorde te weten'. De regeling leidt aldus de facto tot een risicoaansprakelijkheid voor verbonden personen of nauwe verwanten, bij iedere begunstiging die hen ten deel valt.

Ad (e) Voor die gevallen waartegen de regeling zich richt – constructies met het oogmerk van benadeling van de ontvanger – is zij niet nodig omdat, als gezegd, de ontvanger zich van een actie

uit onrechtmatige daad kan bedienen. Een rechtvaardiging ten aanzien van begunstigden die niet (werkelijk) iets te verwijten valt, ontbreekt. In de toelichting wordt opgemerkt dat zij 'slechts' een voordeel zouden opofferen dat zij toch niet zouden hebben gehad als de verschuldigde belasting wel was betaald, maar dat kan naar mening van de Commissie niet de aantasting van de rechtszekerheid rechtvaardigen die de regeling in zich draagt. Bovendien kan de regeling (wel degelijk) verstreckende gevolgen hebben, zoals met het volgende voorbeeld wordt geïllustreerd.

Een 26-jarige man wil met zijn vriendin gaan samenwonen. Zij hebben een geschikt appartement gevonden, van € 240.000, maar kunnen niet een hypotheeklening van meer dan € 200.000 verkrijgen. De vader springt bij: hij schenkt de ontbrekende € 40.000. Vier jaar later constateert de inspecteur dat de vader aanzienlijke inkomsten verzwegen heeft. Vervolgens gaat er de nodige tijd mee heen voordat zich aftekent dat hij de desbetreffende navorderingsaanslag niet kan voldoen, en nog weer meer tijd voordat duidelijk is dat hij naar de toestand van het belastingjaar ook al niet goed in staat was de desbetreffende belasting te betalen. Zo kan het dan gebeuren dat zijn zoon, zes jaar of nog langer nadat hij de schenking ontvangen heeft, door de ontvanger wordt aansproken tot betaling van € 40.000. Dat vormt voor hem op dat moment een serieus probleem, zeker als hij er niet in slaagt dat bedrag te financieren op de overwaarde van zijn appartement.

Omkering bewijslast voor aansprakelijkgestelden

Op de voet van artikel 49, lid 4, IW is hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing. Dat betekent dat de aansprakelijkgestelde bij zijn verweer tegen de aanslag geconfronteerd wordt met omkering van de bewijslast – op de grond dat niet de vereiste aangifte is gedaan, dan wel een onherroepelijke informatiebeschikking is opgelegd wegens het niet-voldoen aan de informatieverplichtingen van de AWR –, tenzij hem daarvan geen verwijt treft. De omkering van de bewijslast wordt aldus ook de aansprakelijkgestelde tegengeworpen, tenzij hij aannemelijk kan maken dat hem er geen verwijt van treft dat de belastingplichtige de genoemde verplichtingen heeft veronachtzaamd.

In het conceptot wordt voorgesteld dat de omkering eveneens niet aan de aansprakelijkgestelde kan tegengeworpen als niet aan hem is te wijten dat:

“c. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 58, 59, 60, 62 en 62bis.”

Dit veronderstelt dat het niet-voldoen aan de inlichtingenverplichtingen van de Invorderingswet zou leiden tot omkering van de bewijslast. Naar mening van de adviescommissie is dat naar de huidige wetstekst echter niet het geval. Dat de wetgever dat indertijd voor ogen zou hebben gestaan, is ook niet op te maken uit de parlementaire behandeling van de desbetreffende bepalingen.

Een verdere aanwijzing is dat voor toepassing van de omkering van de bewijslast wegens het niet-voldoen aan informatieverplichtingen een informatieverplichting is vereist, maar dat een dergelijke beschikking niet kan worden gebaseerd op het niet-naleven van de informatieverplichtingen van de Invorderingswet. Behalve uit de tekst van artikel 52a AWR volgt dat al uit het systeem van de wet, aangezien de omkering van de bewijslast ziet op de vaststelling van de aanslag terwijl de informatieverplichtingen van de Invorderingwet zien op de invordering daarvan.

Naar mening van de adviescommissie dient eerst de omkering van de bewijslast als sanctie op het niet-naleven van de informatieverplichtingen van de Invorderingswet op deugdelijke wijze in de wet te worden opgenomen, voordat daarop een uitzondering wordt aangebracht. Door namelijk alleen

de uitzondering op te nemen, wordt de vraag naar de wenselijkheid van omkering onder het tapijt geschoven.

Hierbij dient naar mening van de adviescommissie ook de informatiebeschikking te worden betrokken. De thans voorgestelde regeling kan zo worden gelezen dat voor omkering van de bewijslast wegens niet-naleven van de informatieverplichtingen van de Invorderingswet geen informatiebeschikking zou zijn vereist, wat uiteraard zeer onevenwichtig zou zijn. Wordt daarentegen aangenomen dat voor de omkering een informatiebeschikking is vereist, dan is het probleem dat deze bij tekst en systematiek van de wet niet kan worden opgelegd ter zake van het niet-naleven van de informatieverplichtingen van de Invorderingswet.