



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 28 september 2017

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet aanpak belastingontduiking

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de internetconsultatie “Wet aanpak belastingontduiking” (hierna: het Consultatievoorstel). Deze internetconsultatie vloeit voort uit de brief van de staatssecretaris van 17 januari 2017¹, en volgt op de aankondiging van afschaffing van de inkeerregeling en de internetconsultatie Wet identificatie houders aandelen aan toonder. Van de aangekondigde nationale maatregelen in de brief van de staatssecretaris, is alleen het voornemen om het fiscale verschoningsrecht aan te passen nog niet opgevolgd.

Het Consultatievoorstel bevat naast het voornemen om vergrijpboetes aan juridische beroepsbeoefenaren/adviseurs openbaar te maken, vier invorderingsmaatregelen ter aanpak van belastingontduiking. Na een inleiding (paragraaf 1) gaat de Orde in paragraaf 2 in op het onderdeel Openbaarmaking vergrijpboeten aan deelnemers en in paragraaf 3 op de vier invorderingsmaatregelen.

1. Inleiding

De Orde steunt in zijn algemeenheid een harde aanpak van belastingontduiking. Dat gaat in tegen wet en regelgeving en is nooit aanvaardbaar. De Orde merkt op dat de voorgestelde invorderingsmaatregelen volgens de concept-memorie van toelichting (hierna: concept MvT) met name zijn gericht op structuren die juridisch gezien legaal zijn, zodat in zoverre geen sprake is van

¹ Brief aan Tweede Kamer, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/01/17/aanpak-van-belastingontduiking>, d.d. 17 januari 2017.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

‘belastingontduiking’, maar van ‘belastingontwijking’. In het publieke en politieke debat worden deze begrippen onterecht door elkaar gebruikt.

2. Openbaarmaking vergrijpboeten aan deelnemers

2.1. Inleiding

Het onderdeel Openbaarmaking vergrijpboeten aan deelnemers bevat nog geen concept-wettekst en concept MvT. De Orde dringt er op aan dat de concept-wettekst te zijner tijd eveneens ter consultatie wordt aangeboden, en biedt tevens graag aan om in het verdere traject mee te denken. De Orde maakt over dit onderdeel van het Consultatie-voorstel graag eerst een aantal algemene opmerkingen. Daarna gaat de Orde in op de vijf specifiek gestelde vragen die ter consultatie zijn gesteld.

Hoewel de Orde geen voorstander is van publicatie van vergrijpboetes aan deelnemers, zijn de vijf vragen beantwoord vanuit het perspectief dat de publicatie er komt. Anders is beantwoording van de vragen niet zinvol en de Orde denkt juist graag constructief mee over het achterliggende, bredere doel: het bouwen aan het maatschappelijk vertrouwen in (belasting)adviseurs.

2.2. Hoeveel vergrijpboetes zijn opgelegd aan deelnemers?

Voor een zorgvuldige beschouwing en overweging van de maatregel om vergrijpboetes aan deelnemers openbaar te maken, mist de Orde de vragen of 1) publicatie van opgelegde vergrijpboetes aan deelnemers effectief en doeltreffend zou zijn en 2) wat de ervaringen zijn op basis van de bestaande zelfregulatie. Een NOB-lid is bijvoorbeeld verplicht om een opgelegde vergrijpboete te melden en dit kan aanleiding zijn om – na onderzoek door het bestuur – een tuchtklacht tegen het betreffende lid in te dienen of het lidmaatschap met onmiddellijke ingang te beëindigen.²

In verband met deze voorvragen is de Orde benieuwd hoe veel vergrijpboetes zijn opgelegd aan deelnemers sinds de invoering van de vierde tranche Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) in het fiscaal boeterecht.

2.3. Een goede verhouding tussen doel en middel

De Orde heeft op zichzelf beschouwd begrip voor de doelstelling van de maatregel om vergrijpboetes aan deelnemers openbaar te maken: cliënten en de maatschappij in brede zin kunnen er baat bij hebben om vooraf te weten te komen of een adviseur betrouwbaar is of dat deze zich schuldig heeft gemaakt aan medewerking aan een vergrijp. Maar vanuit rechtstatelijk oogpunt heeft de Orde fundamenteel bezwaar tegen de maatregel. Enkel de mogelijkheid van een dreigement van boeteoplegging en publicatie kan naar mening van de Orde al worden gezien als een inbreuk op de rechtsbescherming en rechtsbijstand van de belastingplichtige. Er is een

² Zie artikel 16 leden 3 en 5 en artikel 13 lid 1 onder c sub 6 van de statuten van de Orde.

fundamenteel krachtsverschil tussen de heffende overheid en de individuele burger. Het past daarbij niet goed om een generieke maatregel in te voeren waarmee dit krachtsverschil wordt vergroot. Om de rotte appels uit de mand te halen, zou de overheid kunnen kiezen voor uitbreiding van het opsporings- en vervolgingsapparaat en werken aan verbetering van handhaving. Als het om de afschrikwekkende werking te doen is, dan zou dit naar mening van de Orde effectiever zijn. Om deze redenen is de Orde geen voorstander van openbaarmaking van vergrijpboetes aan deelnemers.

Verder is het publiceren van een opgelegde vergrijpboete een zware sanctie met vergaande (potentieel blijvende) impact op de privacy van de betrokkene. Eenmaal gepubliceerd, verdwijnt een vermelding niet meer in het huidige digitale tijdperk. Het is van belang dat nut en noodzaak van een maatregel in goede balans zijn, het middel zou niet zwaarder mogen zijn dan noodzakelijk is om het doel te behalen.

Het is voor de Orde duidelijk dat een adviseur bij het verstrekken van belastingadvies rekening moet houden met de potentiële maatschappelijke gevolgen van het advies en er goed aan doet om het maatschappelijk perspectief in de advisering aan een cliënt mee te nemen. De maatschappelijke impact van belastingadviesgeving kan en mag in de huidige samenleving niet meer buiten beschouwing worden gelaten. Anderzijds verleent een adviseur haar belastingadviesdiensten aan een cliënt en heeft zij daarbij – anders dan bijvoorbeeld accountants en notarissen – geen directe publieke functie. Wel heeft de adviseur vanuit de expert-rol een belangrijke invloed op publieke zaken en ontwikkelingen. Dat maakt de doelstelling – om vooraf te weten of een adviseur betrouwbaar is – begrijpelijk.

In algemene zin roept de Orde op om nut en noodzaak (proportionaliteit) van deze maatregel zorgvuldig te wegen. Het publiceren van een vergrijpboete gaat naar mening van de Orde verder dan noodzakelijk is voor de waarschuwendende functie die het moet hebben.

In dit commentaar biedt de Orde dan ook graag een aantal alternatieve wijzen waarop deze doelstelling ook kan worden behaald (subsidiariteit). Als wordt besloten om het zware middel van publicatie daadwerkelijk in te zetten, dan pleit de Orde er voor om de procedure daartoe zeer zorgvuldig in te richten om daarmee onterechte of voortijdige publicaties te voorkomen.

2.4. Alternatieven

Een alternatief voor het publiek registreren van vergrijpboetes aan deelnemers, is om een systeem in te richten zoals dat bij de verklaring omtrent het gedrag bestaat. Op verzoek wordt een verklaring verstrekt waaruit blijkt of de adviseur al dan niet ooit een vergrijpboete opgelegd heeft gekregen.

Een tweede alternatief is om het verplicht te maken voor een adviseur om vóór het aangaan van een opdracht een (gewaarmerkte) verklaring te overleggen waaruit blijkt dat de betrokken natuurlijk persoon of personen al dan niet een vergrijpboete opgelegd heeft/hebben gekregen.

2.5. Zorgvuldige procedure

Als publicatie van vergrijpboetes aan deelnemers mogelijk wordt, dan moet de procedure zorgvuldig worden ingericht met een inhoudelijke toetsing door de inspecteur én (in eventueel beroep) door de rechter. Publicatie mag dan geen automatisme zijn, weging van de aard en ernst van het geval moet plaatsvinden voordat wordt besloten tot publicatie. De leer van voorwaardelijk opzet is relatief ruim, daarom is zorgvuldige overweging vereist.

Bij invoering past het inbouwen van waarborgen en rechtsbescherming. De belangenafweging moet transparant zijn, aan het motiveringsvereiste mogen hoge eisen worden gesteld en er zou een besloten rechterlijke toetsing mogelijk moeten zijn.

Verder zou publicatie van de boete volgens de Orde – gelet op de ingevolge artikel 8 EVRM vereiste belangenafweging – na verloop van een aantal jaar moeten kunnen vervallen. Dit zou ook in overeenstemming zijn met artikel 6 lid 1 onderdeel e van Richtlijn 95/46³ en artikel 10 lid 1 van de Wet bescherming persoonsgegevens. Persoonsgegevens mogen immers niet langer worden bewaard dan voor de verwezenlijking van de doeleinden waarvoor zij worden verzameld of waarvoor zij vervolgens worden verwerkt, noodzakelijk is. De Orde meent dat een evenredige belangenafweging tussen enerzijds de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de adviseur en anderzijds het algemeen belang van bescherming van belastingplichtigen, een mogelijkheid tot beperking van publicatie van vergrijpboetes in de tijd van met zich brengt. Wederom dient daarbij te worden bedacht dat in het huidige digitale tijdperk een publicatie niet meer verdwijnt, dergelijke informatie blijft op internet vindbaar.

Overwogen kan worden om ook voorwaardelijke publicatie te introduceren. De vergrijpboete wordt dan niet gepubliceerd zolang de adviseur zich aan een aantal voorwaarden houdt. Bij overtreding daarvan wordt overgegaan tot publicatie.

2.6. Beantwoording van de vijf ter consultatie voorgelegde vragen.

Vraag 1: dienen er voorwaarden te worden gesteld waaronder niet tot openbaarmaking van de vergrijpboete wordt overgegaan? Welke?

Het publiceren van een bestuurlijke boete is niet in strijd met het *ne bis in idem*-beginsel. Hierover bestaat reeds rechtspraak die is geweest in het kader van de Wet toezicht effectenverkeer. Zo oordeelde bijvoorbeeld Rechtbank Rotterdam op 24 april 2006 dat hiervan geen sprake is.⁴ Het oogmerk en karakter van publicatie van een boete is volgens de Rechtbank namelijk niet bestraffing, maar het uitdrukkelijk waarschuwen van het publiek.

Gezien de mogelijk grote gevolgen die publicatie heeft voor een adviseur, zou publicatie van een vergrijpboete volgens de Orde geen automatisme moeten worden, zoals ook hierboven bepleit. Het

³ Richtlijn 95/46 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* L218/31).

⁴ Rechtbank Rotterdam 24 april 2006, ECLI:NL:RBROT:2006:AW9642.

zou aan de inspecteur en (in eventueel beroep) de rechter moeten worden overgelaten om te beslissen of het noodzakelijk is om het publiek te waarschuwen door de vergrijpboete als bijkomende maatregel te openbaren. Onderdeel van die procedure zou dan zijn:

- afweging van de aard en ernst van het vergrijp,
- beoordeling van noodzaak tot waarschuwen van (potentiële) cliënten, met andere woorden de inschatting van de kans op herhaling van het vergrijp, en
- medewegen van de impact van de publicatie voor de betrokken privé persoon.

Een zorgvuldige procedure met een afzonderlijke afweging of publicatie noodzakelijk is, die bovendien openstaat voor beroep bij de rechter (in een besloten zitting), zou naar mening van de Orde voorwaarde moeten zijn voor publicatie.

Vraag 2: dienen bijvoorbeeld uitsluitend vergrijpboeten boven een minimaal boetebedrag openbaar gemaakt te worden? In het laatste geval, wat zou het niveau van zo'n minimum dienen te zijn?

De hoogte van een vergrijpboete wordt in veel gevallen bepaald door een percentage van de belasting die door de normschending niet is geheven. Als een minimum bedrag wordt gehanteerd, dan zouden adviseurs die zich bezighouden met relatief grotere financiële belangen een grotere kans lopen op een vergrijpboete en eventueel publicatie daarvan, in vergelijking met adviseurs die zich niet in die positie bevinden. Enerzijds is de maatschappelijke schade groter bij een groter misgelopen bedrag aan belastingen en kan de daaraan gekoppelde hoogte van de vergrijpboete iets zeggen over het gewicht van het vergrijp. Anderzijds hoeft het bedrag aan niet geheven belasting op zichzelf niet zoveel te zeggen over de aard en ernst van de normschending.

De Orde is daarom geen voorstander van een minimaal boetebedrag voor publicatie van de vergrijpboete. In de afweging voor publicatie, moet ieder geval op zichzelf beschouwd worden.

Vraag 3: maakt het voor de vraag of tot openbaarmaking van de vergrijpboete moet worden overgegaan uit of de juridische beroepsbeoefenaar een wettelijk beschermd beroep uitoefent?

Het beroep van belastingadviseur is geen wettelijk beschermd beroep. Advocaten, notarissen en accountants (AA, RA) oefenen daarentegen wel een wettelijk beschermd beroep uit. Het doel van het Consultatie-voorstel noopt volgens de Orde niet tot het maken van verschil. De Orde ziet daarom geen principiële rechtvaardiging voor een verschil in behandeling tussen wel en niet wettelijk beschermde beroepen.

Vraag 4: wanneer moet de opgelegde vergrijpboete openbaar gemaakt worden? Direct nadat de vergrijpboete onherroepelijk vaststaat?

In beginsel is er geen goede reden om te wachten met publiceren van de vergrijpboete nadat deze onherroepelijk is geworden.

De adviseur aan wie een vergrijpboete is aangekondigd, zou de gelegenheid moeten krijgen om zich uit te laten over eventuele publicatie, binnen de zorgvuldige afwegingsprocedure voor publicatie.

Vraag 5: via welk medium moeten de opgelegde vergrijpboeten openbaar gemaakt worden (bv. In de Staatscourant, landelijk dagblad of op een website)?

Als vergrijpboetes aan deelnemers worden gepubliceerd, dan zou de Orde pleiten voor de invoering van een register waarin deze worden opgenomen.

Zoals hierboven bepleit, zouden andere – minder op de privacy ingrijpende – mogelijkheden zijn om het overleggen van een verklaring bij opdracht verplicht te maken of een besloten register in te richten waaruit op verzoek van een toekomstige cliënt een verklaring wordt verstrekt.

3. Vier invorderingsmaatregelen

Uit de inleiding van de concept MvT ten aanzien van de “vier invorderingsmaatregelen” blijkt dat dit Consultatie-voorstel gericht is tegen zogenoemde “verhaalsconstructies”. Deze zijn, aldus de tekst van de concept MvT, “niet illegaal, maar maatschappelijk gezien wel ongewenst”. Ter verduidelijking van de werking en de samenhang van de voorgestelde maatregelen is een tweetal schematische voorbeelden opgenomen. De Orde merkt in algemene zin op dat de voorbeelden slecht te volgen zijn en dat cruciale informatie ontbreekt, zoals bijvoorbeeld of de buitenlandse rechtspersoon in Nederland is gevestigd, of het patent stille reserves bevat, etc. Daarnaast heeft de Orde de indruk dat deze voorbeelden niet dagelijks voorkomende constructies laten zien die een behoorlijke mate van planning onder gebruikmaking van buitenlandse rechtspersonen vergen. Alsmede dat uit deze voorbeelden niet duidelijk wordt om welke belastingschuld bij welke (rechts)persoon het concreet gaat. In het verlengde daarvan vraagt de Orde zich af of de genoemde verhaalsconstructies daadwerkelijk op zo een grote schaal aan de orde zijn dat zij de voorgestelde verregaande verruiming van de invorderingsbevoegdheden rechtvaardigen. Ten slotte vraagt de Orde zich af of de gegeven voorbeelden daadwerkelijk legale constructies zijn en of deze niet reeds binnen haar bestaande bevoegdheden door de Belastingdienst kunnen worden bestreden. Het komt de Orde voor dat in het Consultatie-voorstel met een kanon op een mug wordt geschoten.

Het komt de Orde voor dat met dit wetsvoorstel beperkingen die de ontvanger ervaart in de civielrechtelijke sfeer, via de bestuursrechtelijke sfeer worden opgelost. In de toelichting op het wetsvoorstel mist de Orde de nuancering dat voor alle verhaalsmogelijkheden in de Invorderingswet artikel 3:40 Awb, de bepaling dat een besluit niet voor bekendmaking in werking treedt, is uitgesloten. Het wetsvoorstel treft derhalve naar de mening van de Orde slechts een heel klein deel van de invorderingspraktijk van de ontvanger.

3.1. Aansprakelijkheid voor begunstigen

Inleiding

De Orde begrijpt dat in voorkomende gevallen de huidige civielrechtelijke mogelijkheden van de actio pauliana in buitenslandsituaties te kort kunnen schieten en dat daar maatregelen voor genomen moeten worden. Volgens de Orde kan dit eenvoudig worden verholpen door (voor zover relevant) de artikelen 3:45 tot en met 3:48 BW over te nemen in de Invorderingswet 1990 en de aansprakelijkheid overeenkomstig het thans voorgestelde zesde lid van artikel 33a Invorderingswet 1990 (hierna: IW) op buitenslandsituaties uit te breiden. De Orde is dan ook van mening dat zowel de materiële regeling van de civielrechtelijke actio pauliana als de bewijsvermoedens en de

beperking daarvan op één jaar voldoende zijn om constructies in beeld te brengen en hiertegen op te treden.

Daarnaast biedt het civielrechtelijke palet de ontvanger naar de mening van de Orde ruim voldoende mogelijkheden om verhaalsconstructies te bestrijden. Naast de actio pauliana kan de ontvanger in voorkomende situaties immers ook van een ander dan de belastingschuldige schadevergoeding vorderen wegens een door deze gepleegde onrechtmatige daad, bestaande in het belemmeren van verhaal voor de belastingschuld. De Orde zou graag vernemen waarom een beroep op onrechtmatige daad de ontvanger onvoldoende mogelijkheden biedt om verhaalsconstructies te bestrijden.

Enkele concrete punten ten aanzien van de voorgestelde regeling van artikel 33a IW

De Orde vraagt zich af in hoeverre bij artikel 33a lid 5 IW rekening wordt gehouden met de toerekeningsstop van 2.14a lid 7 Wet inkomstenbelasting 2001? In beleving van de Orde wordt hier geen rekening mee gehouden, terwijl het vermogen van een afgescheiden particulier vermogen onder omstandigheden niet wordt toegerekend aan de insteller. De concept MvT gaat ervan uit dat dit altijd het geval is en dat is te kort door de bocht.

Het voorgestelde tweede lid van artikel 33a IW bevat een zeer ruim bewijsvermoeden dat (naar zijn aard) geen onderscheid maakt tussen begunstigden die te kwader trouw zijn en begunstigden die te goeder trouw zijn. Naar de mening van de Orde is de kring van personen die binnen het vermoeden vallen te ruim doordat wordt aangesloten bij aandelenbelangen vanaf 5%. Naar het lijkt, is het vermoeden van toepassing bij elke schenking, ook bij schenkingen die geen verband houden met het ontstaan van de belastingschuld. De Orde zou verwachten dat voor een dergelijk ingrijpende bepaling eerder aansluiting zou worden gezocht hetzij bij artikel 3:46 BW (dat geldt voor belangen van ten minste de helft van het geplaatste aandelenkapitaal), hetzij bij de begrippen ‘verbonden persoon’ en ‘verbonden lichaam’ zoals gedefinieerd in artikel 10a leden 4 en 5 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb).

In het voorgestelde artikel 33a IW wordt het begrip “begunstigde” niet gedefinieerd, noch wordt duidelijk wat met het begrip “gedeelte van een belang” in het derde lid is bedoeld. Tevens is het begrip “onverplichte handeling” niet gedefinieerd, en is ook niet vermeld in hoeverre voor de invulling van dat begrip aansluiting zou kunnen worden gezocht bij de civielrechtelijke betekenis ervan. De Orde pleit voor duidelijke definities.

Aangezien in fiscale wetgeving normaliter expliciet wordt verwezen naar de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren (zie bijvoorbeeld artikel 10a lid 3 sub a en b Wet Vpb), zou de Orde het wenselijk achten om in het voorgestelde artikel 33a IW expliciet op te nemen dat, en op welke wijze, tegenbewijs mogelijk is.

Rechtszekerheid

Ten aanzien van de rechtszekerheid merkt de Orde het volgende op. In de concept MvT wordt de intentie uitgesproken dat de Belastingdienst zich bij de inzet van de maatregel zal beperken tot

gevallen waarin er (vermoedelijk) sprake is van een verhaalsconstructie. De Orde uit hierover twee punten van zorg.

- (i) Of sprake is van een verhaalsconstructie is volgens deze bewoordingen een subjectief oordeel van een individuele ontvanger. Het begrip constructie is niet nader gedefinieerd. Uit de praktijk blijkt in andere fiscale situaties dat het begrip constructie op meerdere manieren kan worden geïnterpreteerd. De Orde uit hierbij de zorg dat een individuele ontvanger bij een gebrek aan kaders voor de uitleg van wat een constructie nu precies is, vrij makkelijk zal kunnen concluderen dat sprake is van een constructie en dat de voorgestelde aansprakelijkheid dus van toepassing is.
- (ii) Bij andere belastingmaatregelen is in parlementaire stukken eveneens geuit dat het de bedoeling is deze terughoudend toe te passen. De Orde noemt als voorbeeld de verzuimboete wegens het niet betalen van aanslagbelastingen (67b IW). Inmiddels zijn ten aanzien van deze maatregelen ook de nodige gerechtelijke procedures gevoerd vanwege het feit dat inspecteurs en ontvangers de betreffende regelingen, ondanks de genoemde terughoudendheid in de parlementaire geschiedenis, in situaties hebben toegepast waar de maatregelen niet voor bedoeld waren.

De Orde zou op grond van het bovenstaande graag zien dat er een afdoende waarborg in de wettelijke regeling zelf wordt opgenomen, en pleit derhalve voor een duidelijke wettelijke definitie van het begrip ‘verhaalsconstructie’.

Volgens de concept MvT worden de reguliere verjaringstermijnen voor het opleggen van een belastingaanslag en het recht op dwanginvordering van toepassing. Daarbij wordt opgemerkt dat hiermee voorkomen wordt dat begunstigden van een onverplichte handeling voor onbepaalde tijd in onzekerheid komen te verkeren of zij aansprakelijk worden gesteld. De Orde merkt op dat stuiting van de termijn voor dwanginvordering zeer eenvoudig is voor de ontvanger. Het komt zeer geregeld voor dat een aansprakelijkstelling nog vele jaren na het ontstaan van de materiële belastingschuld plaatsvindt, omdat de invordering is gestuit. Voor begunstigden die te goeder trouw zijn wordt het in dergelijke situaties onevenredig moeilijk om – mogelijk na verloop van jaren – afdoende tegenbewijs te (kunnen) leveren. De Orde acht deze aanmerkelijke verslechtering in de rechtspositie van begunstigden niet aanvaardbaar en pleit voor de handhaving van de eenjaarstermijn voor bewijsvermoedens zoals opgenomen in de civielrechtelijke actio pauliana.

3.2. Uitbreiding verhaalsmogelijkheden op de erfgenaam

De Orde heeft begrip voor de voorgestelde wijziging, maar merkt wel op dat wanneer een begunstigde/toekomstige erfgenaam een schenking krijgt en het verkregene te goeder trouw opmaakt, dit kan leiden tot grote financiële gevolgen wanneer de erfgenaam later wordt geconfronteerd met aansprakelijkheid. De Orde pleit er dan ook voor dat in het Consultatievoorstel een tegemoetkoming voor dergelijke gevallen wordt opgenomen, bijvoorbeeld de mogelijkheid van kwijtschelding in geval goede trouw aannemelijk kan worden gemaakt of renteloos uitstel van betaling.

3.3. Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag

De Orde constateert dat het doel van de voorgestelde alternatieve wijze van bekendmaking van een belastingaanslag is om te voorkomen dat een belastingaanslag niet meer aan een buitenlandse rechtspersoon bekend kan worden gemaakt, doordat de vereffening van de buitenlandse vennootschap niet meer heropend kan worden. Dit omdat heropening naar buitenlands recht niet altijd mogelijk is. Het huidige systeem is daarom volgens het Consultatie-voorstel gevoelig voor misbruik.

In het Consultatie-voorstel worden de volgende voorwaarden gesteld aan de alternatieve wijze van bekendmaking:

1. Het moet gaan om een (vermoedelijk) niet langer bestaande rechtspersoon.
2. De bekendmaking moet geschieden door:
 - (i) uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het Openbaar Ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de laatst bekende vestigingsplaats is gelegen of bij de rechtbank Den Haag,
 - (ii) bekendmaking in de Staatscourant,
 - (iii) uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan de laatst bekende bestuurder,
 - (iv) uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan de laatst bekende aandeelhouder, en
 - (v) uitreiking of verzending van het aanslagbiljet aan de laatst bekende vereffenaar.

De Orde merkt op dat, ondanks dat het Consultatie-voorstel is bedoeld om misbruik door het gebruik van een buitenlandse rechtspersoon in een land waar (her)opening van de vereffening niet mogelijk is te voorkomen, het voorstel geen onderscheid maakt in de wijze van bekendmaking tussen binnenlandse en buitenlandse rechtspersonen. De Orde merkt op dat niet van de ontvanger wordt gevraagd dat hij (zowel in het binnenland als in het buitenland) eerst tracht de vereffening te (her)openen. Dit zou kunnen betekenen dat ook in puur binnenlandse gevallen, waar geen sprake is van het hiervoor beschreven misbruik, ook zonder heropening van de vereffening over gegaan kan worden tot de alternatieve wijze van bekendmaking. Naar mening van de Orde zou daarom in de wet moeten worden opgenomen dat pas kan worden toegekomen aan de alternatieve wijze van bekendmaking als blijkt dat heropening van de vereffening niet mogelijk is.

De aanslag moet op vijf (cumulatief opgesomde) manieren bekend worden gemaakt. Ten aanzien van voorwaarde (ii) merkt de Orde op dat het publiceren van belastingaanslagen in de Staatscourant op zeer gespannen voet staat met de privacy van de belastingschuldige.⁵ Hierover is in het consultatiedocument niets opgenomen.

Ten aanzien van de voorwaarden (iii), (iv) en (v) constateert de Orde dat het moet gaan om de *laatst bekende* bestuurder, aandeelhouder én vereffenaar van de (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersoon. De Orde vraagt zich af of dat betekent dat alle drie de partijen de aanslag moeten ontvangen. Wat zijn de gevolgen als een of meer van deze personen niet bekend zijn bij

⁵ Een zelfde schending van de privacy doet zich voor op grond van het voorgestelde artikel 27 lid 3 IW.

de ontvanger, en hoe ver reikt de plicht van de ontvanger om erachter te komen wie deze personen zijn?

Wat zijn vervolgens de gevolgen hiervan als het gaat om de rechtsbescherming? Een vertraging in de toezending van de belastingaanslag aan bijvoorbeeld de vereffenaar, gaat af van de bezwaartermijn die al vanaf bekendmaking door middel van toezending aan de rechtbank, is gaan lopen.

Wat betreft termijnen, verdient naar mening van de Orde aanbeveling om duidelijk te maken wanneer relevante termijnen, zoals de bezwaartermijn, aanvangen wanneer een aanslag op alternatieve wijze bekend wordt gemaakt. Vangt een formele termijn aan bij de eerste wijze van bekendmaking of juist wanneer op alle vijf de omschreven wijzen de aanslag bekend is gemaakt. Wellicht verdient deze laatste optie de voorkeur met het oog op rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.

In het Consultatie-voorstel wordt uitgegaan van niet langer bestaande of *vermoedelijk* niet langer bestaande rechtspersonen. De Orde merkt ten aanzien hiervan op dat niet duidelijk is wat er gebeurt als de vennootschap na de alternatieve wijze van bekendmaking van de belastingaanslag toch nog wel blijkt te bestaan.

3.4. Uitbreiding informatieverplichting

Verder wordt voorgesteld om de informatieverplichting voor de invordering, die thans alleen geldt voor de belastingschuldige of de aansprakelijkgestelde, uit te breiden naar de vermoedelijk aansprakelijk gestelde. Op grond van de voorgestelde tekst van artikel 58 aanhef en lid 1 letter a IW is een ieder gehouden desgevraagd aan de ontvanger de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de invordering te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. Daarmee krijgt de informatieverplichting voor de invordering dezelfde reikwijdte als de verplichting die op grond van artikel 47 AWR reeds geldt voor de belastingheffing.

De Orde constateert dat er op het gebied van de rechtsbescherming echter een verschil lijkt te bestaan tussen de procedure over de belastingheffing en de procedure over de aansprakelijkstelling. In een procedure over de belastingaanslag kan het niet voldoen aan de informatieverplichting namelijk uitsluitend tot omkering en verzwaring van de bewijslast leiden, als sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Daarnaast kan omkering en verzwaring van de bewijslast plaatsvinden als de vereiste aangifte niet is gedaan. Voor dat geval is geen informatiebeschikking vereist. Voor omkering en verzwaring van de bewijslast in een procedure over een aansprakelijkstelling is blijkens het artikelsgewijs commentaar in de concept-MvT (artikel II, onderdeel G) voldoende dat er niet, niet tijdig of niet volledig wordt voldaan aan een verzoek om informatie van de inspecteur op grond van de AWR, dan wel de ontvanger op grond van de IW. Dat geen informatiebeschikking nodig zou zijn voor omkering en verzwaring van de bewijslast in een procedure over aansprakelijkstelling, vloeit niet voort uit de tekst van de wet. Integendeel, de tekst van artikel 49 lid 4 IW verwijst ongeclausuleerd naar artikelen 25 lid 3 AWR en 27e lid 1 AWR, wat impliceert dat juist ook in een aansprakelijkheidsprocedure een

onherroepelijke informatiebeschikking vereist is voor omkering en verzwaring van de bewijslast. Naar de mening van de Orde verdient het aanbeveling dat de Staatssecretaris bevestigt dat inderdaad een informatiebeschikking een constitutief vereiste is voor het op grond van artikel 49 lid 4 IW in werking treden van de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarnaast merkt de Orde op dat als een aansprakelijk gestelde geen of onvoldoende informatie verstrekt er vervolgens op grond van het huidige recht helemaal geen informatiebeschikking opgelegd kan worden. De tekst van artikel 52a AWR dat van overeenkomstige toepassing is, is niet voor deze situatie geschreven en geeft ook tekstueel onvoldoende mogelijkheden om een informatiebeschikking af te geven. Daardoor zou de omkering een dode letter zijn.

Thans wordt voorgesteld om in de aanhef van artikel 58 IW de woorden “de belastingschuldige of een aansprakelijkgestelde” te vervangen door “een ieder”. Daarmee wordt de reikwijdte van de informatieverplichting van artikel 58 IW uitgebreid naar de vermoedelijk aansprakelijke. In de brief van 17 januari 2017, waarin de Staatssecretaris maatregelen tegen belastingontduiking heeft aangekondigd, is opgemerkt hoe de Belastingdienst zal omgaan met zijn nieuw verkregen informatiebevoegdheid. In die brief wordt vermeld: “Vanzelfsprekend zal de Belastingdienst in gevallen waarin daartoe een duidelijke aanleiding bestaat op proportionele wijze een beroep doen op deze informatieplicht.”⁶ Gelet op de nu voorgestelde wettekst kan de Belastingdienst in alle gevallen, dus ook als daarvoor geen “duidelijke aanleiding bestaat”, informatie opvragen bij een vermoedelijk aansprakelijke. Hierdoor is geenszins gewaarborgd dat de Belastingdienst inderdaad terughoudend gebruik zal maken van zijn informatiebevoegdheid, wat zoals gezegd nog wel het uitgangspunt was in de brief van 17 januari 2017. Dit klemt te meer, als er – zoals wordt betoogd in de concept MvT bij het Consultatie-voorstel – geen informatiebeschikking genomen zou hoeven worden door de ontvanger om tot omkering en verzwaring van de bewijslast wegens niet voldoen aan de informatieverplichting te komen. De rechtsbescherming van de (vermoedelijk) aansprakelijke die wordt geconfronteerd met onredelijke of onevenredige informatieverzoeken komt dan onaanvaardbaar in het gedrang. Naar de mening van de Orde verdient het aanbeveling om in de wettekst tot uitdrukking te brengen dat de Belastingdienst alleen als daartoe een duidelijke aanleiding bestaat informatie kan vragen aan een vermoedelijk aansprakelijke.

Voorts zou de Orde graag zien dat de informatieverplichting wederzijds in de wet wordt opgenomen. De Ontvanger hoeft onder de huidige wet op grond van artikel 49 lid 6 IW alleen informatie te verstrekken aan de aansprakelijkgestelde. Dat heeft als onwenselijk gevolg dat wanneer bijvoorbeeld een aansprakelijkheidsonderzoek plaatsvindt, de potentiële aansprakelijke geen enkel recht heeft op het ontvangen van enige informatie over dit onderzoek of de aanleiding daartoe. De Orde stelt daarom voor om in navolging van de voorgestelde wijziging van artikel 58 IW, ook artikel 49 lid 6 IW in die zin te wijzigen dat deze bepaling geldt voor zowel de aansprakelijkgestelde als de vermoedelijke aansprakelijke. Op deze wijze werkt de verplichting tot het verstrekken van informatie op gelijke wijze door naar zowel de ontvanger als naar de vermoedelijk aansprakelijke.

⁶ Kamerstukken II, 2016–2017, 25 087, nr. 138, p. 12.

4. Slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Ook is de Orde graag bereid om verder mee te denken over de wijze waarop cliënten zich vooraf kunnen vergewissen van de betrouwbaarheid van de betrokken adviseur en in meer algemene zin over het herstellen en waarborgen van het maatschappelijk vertrouwen in belastingadviseurs.

Deze reactie wordt op de NOB-website gepubliceerd en de Orde heeft geen bezwaar tegen verdere publicatie.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen