

Vergaderjaar 2006–2007

**30 322**

## **Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving)**

**D**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 6 juli 2007

De leden van de CDA-, PvdA- en VVD-fractie hebben kennisgenomen van het wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving. De leden van CDA-fractie geven aan dat zij zich kunnen vinden in de voorstellen maar hebben nog wel een aantal vragen. De leden van de PvdA-fractie hebben geen vragen meer. De leden van de VVD-fractie hebben evenwel nog een aantal vragen onder andere gericht op de achtergrond en samenstelling van dit wetsvoorstel. Zij wijzen er daarbij op dat een aantal maatregelen is opgenomen die minder verband houden met de versterking van de fiscale rechtshandhaving en maken zich om die reden zorgen om de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel in de Eerste Kamer, met name met betrekking tot de mogelijkheden van de Eerste Kamer tegen bepaalde onderdelen van dit wetsvoorstel te stemmen.

De leden van de VVD-fractie in de Tweede Kamer hebben opmerkingen van gelijke strekking gemaakt tijdens de behandeling in de Tweede Kamer. In de nota naar aanleiding van het tweede nader verslag heeft de regering uitgebreid haar visie gegeven op dit punt. Ik verwijs daar korthedshalve naar. Kort samengevat komt die visie erop neer dat een aantal maatregelen dat in meerdere mate maar ook een aantal maatregelen dat in mindere mate verband houdt met de versterking van fiscale rechtshandhaving, tot een wetsvoorstel is gecombineerd om tot een goede en praktische parlementaire behandeling te komen. In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel is dat ook duidelijk tot uitdrukking gebracht. Het is geenszins de bedoeling geweest de parlementaire behandeling van maatregelen onder druk te zetten door het opnemen of invoegen van (andere) maatregelen. Dit wetsvoorstel is in lijn met het doel van mijn toezegging in het kader van het Belastingplan waarnaar de leden van de VVD-fractie verwijzen, om wetswijzigingen die niets met elkaar van doen hebben in een apart wetsvoorstel op te nemen.

De leden van de VVD-fractie wijzen erop, dat het wetsvoorstel tijdens de parlementaire behandeling behoorlijk gewijzigd is. Genoemde leden wezen er al op dat bij enkele nota's van wijziging inhoudelijke veranderingen en aanvullingen zijn geïntroduceerd. Deze leden geven de staatssecretaris in overweging om wetsvoorstellen die zulke ingrijpende wijzi-

gingen hebben ondergaan aan deze Kamer aan te bieden met een «stand-van-zakenbrief».

In dit wetsvoorstel is via nota's van wijziging een aantal aanpassingen doorgevoerd. In de nota naar aanleiding van het tweede nader verslag in Tweede kamer en in de toelichtingen op de nota's van wijziging is ingegaan op de achtergronden van die wijzigingen. In zoverre kan er geen onduidelijkheid bestaan over welke onderwerpen nu in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Die onduidelijkheid zou kunnen ontstaan door amendering van het wetsvoorstel maar die is in het geval van dit wetsvoorstel beperkt, aangezien het slechts een tweetal amendementen betreft. Een stand van zaken brief vind ik dan ook niet noodzakelijk. Voor alle duidelijkheid heb ik bij deze memorie van antwoord een overzicht gevoegd van de onderwerpen die in dit wetsvoorstel bij indiening bij de Tweede Kamer waren opgenomen en van de onderwerpen die nu zijn opgenomen.

### **Beslistermijnen inspecteur (CDA, VVD, SP)**

De leden van de CDA-fractie, de VVD-fractie en de SP-fractie hebben diverse vragen gesteld over het verkorten van de beslistermijnen. Inmiddels heb ik in mijn brief van 8 juni 2007 aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2006–2007, 31 066, nr. 2) over de vereenvoudigingsoperatie bij de Belastingdienst aangegeven dat de Belastingdienst per 1 januari 2008 Awb-conform gaat werken. Ik neem aan dat, gelet hierop, er geen verdere behoefte bestaat aan antwoorden op de vragen omdat die zijn gesteld uitgaande van de situatie dat de beslistermijnen nog niet Awb-conform zullen zijn.

### **Horizontaal toezicht**

De leden van de VVD-fractie zijn geïnteresseerd in de pilot horizontaal toezicht. Ze vragen of er nieuwe ontwikkelingen te melden zijn op dit terrein en wanneer de eindrapportage verwacht mag worden.

Deze leden lijken een verband te leggen tussen de contra-legemdiscussie en de pilot horizontaal toezicht. Dat verband is niet aanwezig. De afspraken opgenomen in convenanten die de Belastingdienst met ondernemingen heeft gesloten blijven uiteraard binnen de door wetgeving en jurisprudentie gestelde kaders.

Voor de evaluatie van de pilot handhavingsconvenanten verwijs ik naar mijn brief van 12 april 2007, kenmerk DGB 2007–1685M aan de Voorzitter van de Eerste Kamer.

De leden van de VVD-fractie zijn ook benieuwd hoe in de praktijk invulling zal worden gegeven aan de mogelijkheden voor fiscale grensverkenning en vragen welke ruimte belastingplichtigen in dit verband wordt geboden om op legale wijze belasting te besparen?

Bij horizontaal toezicht beogen partijen te komen tot een efficiëntere en effectievere werkwijze tussen de Belastingdienst en ondernemingen. Rechtsvragen die door ondernemingen worden voorgelegd in een situatie van horizontaal toezicht zullen op dezelfde wijze beantwoord worden als bij belastingplichtigen bij wie geen sprake is van horizontaal toezicht. Een efficiëntere en effectievere werkwijze betekent evenwel niet dat horizontaal toezicht en convenanten van ondernemingen vragen dat zij in specifieke situaties de minst voordelige weg kiezen. Aan de andere kant is het ook zo dat de Belastingdienst geen convenanten sluit met ondernemingen die met aanwending van alle mogelijke middelen het betalen van belasting proberen te ontgaan.

Verder vragen deze leden welke mogelijkheden de staatssecretaris ziet voor de beslechting van geschillen over de uitleg van de convenanten. Ze vragen of dan uitsluitend een rol is weggelegd voor de rechter of dat ook mediation hier een rol speelt?

Uitgangspunt bij horizontaal toezicht is wederzijds vertrouwen. Bij geschillen over de uitleg van de convenanten zal dan ook overleg uitkomst moeten bieden. Hierbij is ook een rol weggelegd voor het management van het verantwoordelijke belastingkantoor. Hierbij dient ook bedacht te worden dat een convenant een document is waarin afspraken zijn vastgelegd over de wijze en de intensiteit van het toezicht. Het bevat geen afspraken over rechtstoepassing. Het ligt dan ook niet voor de hand om de rechter in te schakelen bij geschillen of gebruik te maken van mediation. Bij geschillen over de uitleg van convenanten bestaat de mogelijkheid dat er op een gegeven moment wellicht geen vertrouwensbasis meer is. Het opzeggen van het convenant ligt dan voor de hand.

### **Zesmaandenfictie**

De leden van de CDA-fractie vragen naar het onderscheid tussen aannemelijk maken en aantonen bij de zesmaandenfictie, met name in het licht van het voorbeeld dat door de minister van Financiën is gegeven tijdens de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel in de Tweede Kamer. Het voorbeeld dat de minister gaf, maakt duidelijk dat kwaadwillende inhoudingsplichtigen op eenvoudige wijze de Belastingdienst een rad voor ogen kunnen draaien. Dat voorbeeld betreft het geval dat een kwaadwillende inhoudingsplichtige elke dag een arbeidscontract van een handtekening voorziet en in de loonadministratie opneemt, enkel en alleen voor het geval de Belastingdienst op die dag langskomt, maar overigens de betreffende werknemer niet in de loonadministratie opneemt en ook geen loonheffing inhoudt. De leden van de CDA-fractie stellen dat een dergelijke fraude ook bij «aannemelijk maken» niet zal worden gehonoreerd en vragen of de regering het hiermee eens is. In theorie onderschrijf ik deze stelling. De praktijk is echter dat de Belastingdienst dan eerst hard moet zien te maken dat van een dergelijke fraude sprake is en dat dit binnen het kader van een reguliere belastingcontrole niet mogelijk is. Immers, door dat arbeidscontract te tonen kan het *aannemelijk* zijn dat die werknemer die dag is begonnen te werken bij deze inhoudingsplichtige. De Belastingdienst kan daar niets tegenover stellen. De zesmaandenfictie zou de Belastingdienst dan nog steeds niet helpen. Om die reden is er nu juist voor gekozen de verzwaarde bewijslast bij de inhoudingsplichtige in te voeren in het geval geen EDM is gedaan en de werknemer niet in de loonadministratie is opgenomen. De inhoudingsplichtige moet dan aantonen dat de werknemer korter in dienstbetrekking is bij die inhoudingsplichtige dan zes maanden. Daarbij is het overtuigende bewijs vereist omdat in het door de minister beschreven geval het aannemelijk kan zijn, dat inderdaad die werknemer gisteren is begonnen. Het getoonde, dagelijks opgemaakte, arbeidscontract is dan onvoldoende. De Belastingdienst heeft dus de mogelijkheid met toepassing van de zesmaandenfictie, alsnog na te heffen bij de inhoudingsplichtige. Op deze wijze kan een dergelijk frauduleus handelen wél worden bestreden. De leden van de VVD-fractie vragen hoe opzet c.q. grove schuld te bewijzen valt bij belastingheffing die gebaseerd is op een fictie en vragen of de staatssecretaris daar inzicht in kan verschaffen. Ik merk op dat de beoogde zesmaandenfictie niet de reden van de naheffingsaanslag fingeert maar de hoogte van de naheffingsaanslag. Immers, op het moment dat de Belastingdienst constateert dat een werknemer niet in de loonadministratie is opgenomen en geen EDM is gedaan, kan een naheffingsaanslag worden opgelegd omdat er te weinig loonbelasting is afgedragen. De constatering dat in een dergelijk geval (de inhou-

dingsplichtige kan niet pleitbaar stellen dat de arbeidsverhouding geen dienstbetrekking vormt) te weinig loonbelasting is afgedragen, is voldoende voor het opleggen van een boete. Afhankelijk van de informatie die de inspecteur omtrent de feiten en omstandigheden vergaart, neemt de inspecteur een standpunt in met betrekking tot de schuldgradatie.

### **Beperking beslagvrije voet**

De leden van de SP-fractie vragen naar de achtergrond van de beperking van de beslagvrije voet (tot ten hoogste een tiende gedeelte van 90% van het wettelijk minimumloon) en hoe zich dit verhoudt tot de regel dat invorderingsmaatregelen er niet toe mogen leiden dat belastingplichtigen een inkomen overhouden van minder dan 90% van het wettelijke minimumloon.

De mogelijkheid voor de ontvanger om – ondanks een beslagverbod of beslagbeperking – ten hoogste een tiende gedeelte van het bedrag waarvoor dit verbod of deze beperking geldt aan te wenden voor de voldoening van de belastingschuld wordt alleen gehanteerd in de situatie van een notoire wanbetaler. De definitie van notoire wanbetaler is om die reden dan ook vastgelegd in het wetsvoorstel. Ik wil benadrukken dat het gaat om belastingschuldigen die wel kunnen maar niet willen betalen en die er kennelijk in slagen hun voor (voldoende) verhaal vatbare goederen buiten het bereik van de Belastingdienst te houden. Bedoelde belastingschuldigen accepteren sinds jaar en dag dat een deel – tot de beslagvrije voet – van hun loon of uitkering (via beslag) ter beschikking staat van hun schuldeisers.

Het wettelijk bestaansminimum (gewaarborgd door de beslagvrije voet en de wettelijke beslagverboden) van deze belastingschuldigen komt echter niet in gevaar. Belastingenschuldig heeft immers goederen, waaronder, inkomsten waar de fiscus echter niet aan kan komen.

Op belastingschuldigen, ik wil dat hier na de behandeling in de Tweede Kamer waar dit punt ook uitgebreid aan de orde is geweest nog eens vermelden, die echt niet kunnen betalen, wordt de beperking van de beslagvrije voet niet toegepast. In het wetsvoorstel is namelijk onder meer opgenomen dat het beslagverbod alleen wordt aangetast in de situatie dat belastingschuldige geen verzoek om kwijtschelding van belasting heeft gedaan of niet in aanmerking komt voor kwijtschelding van belasting. Dit betekent dat ook als een belastingschuldige geen kwijtschelding heeft gevraagd maar wel voldoet aan de voorwaarden voor kwijtschelding en dus daarvoor in aanmerking komt, de Belastingdienst de beperking van de beslagvrije voet niet kan toepassen.

Gezien het feit dat de beperking van de beslagvrije voet met zoveel woorden gericht is op belastingschuldigen die wel kunnen betalen maar niet willen betalen, zie ik geen probleem in het feit dat deze belastingschuldigen minder overhouden dan 90% van het wettelijk minimumloon. Materieel komen zij niet onder de 90%-grens vanwege andere inkomens die niet bij de fiscus bekend zijn.

De leden van de SP-fractie verwijzen naar de opmerkingen die door de Nederlandse Vereniging voor Volkskrediet (NVVK) en door het Sociaal Raadsliedennetwerk zijn gemaakt over de mogelijke gevolgen van dit wetsvoorstel. Zij vragen de mening van de staatssecretaris hierover en vragen verder of er overleg is geweest met de betrokken organisaties. Voorts maken zij zich zorgen om de positie van mensen die niet kunnen betalen maar in de praktijk toch getroffen zouden kunnen worden door dit wetsvoorstel. Zij vragen garanties voor deze groep.

Het onderhavige wetsvoorstel beoogt, zoals reeds gezegd en zoals ook terecht in de samenvatting van de leden van de SP-fractie wordt opgemerkt, beter te kunnen optreden tegen mensen die hun belastingschuld

wel *kunnen*, maar niet *willen* betalen.

In het Telegraafbericht van 5 februari 2007 vraagt de voorzitter van de NVVK aandacht voor groepen mensen die zodanig in de narigheid zitten, dat zij de post niet meer openmaken (bijvoorbeeld bij psychiatrische patiënten) en dus ook een aanbod voor een betalingsregeling niet lezen. In de brief van het Sociaal Raadsliedenwerk van 7 februari 2007 wordt aandacht gevraagd voor personen die achteraf gezien ten onrechte een belastingteruggaaf hebben gevraagd en het ten onrechte ontvangen bedrag vervolgens niet kunnen terugbetalen.

In de gevallen waarnaar de NVVK verwijst, is geen sprake van notoire wanbetalers. Deze personen komen in aanmerking komen voor uitstel of kwijtschelding van belasting (als men onvoldoende betalingscapaciteit heeft). Deze personen zullen dus niet worden geconfronteerd met deze maatregel. Als de fiscus bekend is – op basis van de gegevens uit het dossier – met het feit dat een dergelijk persoon in aanmerking komt voor uitstel of kwijtschelding, zal de beslagvrije voet niet kunnen worden aangetast. Het is dus niet noodzakelijk dat betrokkene een aanvraag (voor uitstel of kwijtschelding) heeft ingediend. Wat betreft de gevallen waarvoor het Sociaal Raadsliedenwerk de aandacht heeft gevraagd, is van belang dat de in de genoemde brief bedoelde personen wel voor kwijtschelding in aanmerking kunnen komen, en daarmee dus ook buiten het bereik van de maatregel vallen, mits het feit dat zij ten onrechte een belastingteruggaaf hebben gekregen of van hen te weinig belasting is geheven, hen niet valt te verwijten. Deze in de Leidraad Invordering 1990 vorm gegeven disculpatiemogelijkheid geldt pas vanaf 2005 en is juist bedoeld om problemen als waar het Sociaal Raadsliedenwerk de aandacht voor vraagt, te voorkomen.

De maatregel waarbij de beslagvrije voet wordt beperkt of een beslagverbod wordt doorbroken zal niet worden gehanteerd in het massale invorderingsproces, maar alleen bij de individuele klantbehandeling. Voor de individuele klantbehandeling geldt dat de fiscus veelal ook bekend is met het feit dat een bepaalde belastingschuldige wel kan maar niet wil betalen.

De leden van de CDA-fractie vragen nog een expliciete bevestiging van de regering dat zij de praktijk op het gebied van de beperking beslagvrije voet zal monitoren en hierover periodiek voortgangsrapportages aan de Eerste en Tweede Kamer zal doen toekomen. De vorige minister heeft dit in het debat toegezegd en ik zal deze toezegging uiteraard gestand doen.

### **Opstapresolutie**

Artikel 3a, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, vestigt bij aandelenruil een dividendbelastingclaim op de nieuw geëmitteerde aandelen ter grootte van het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte aandelen en het op die aandelen gestorte kapitaal. De vestiging van die dividendbelastingclaim blijft op grond van de voorgestelde tweede volzin van dat artikel achterwege, indien bij de aandelenruil aandelen van een buitenlandse vennootschap worden ingebracht als storting op de nieuw geëmitteerde aandelen van een Nederlandse vennootschap, tenzij sprake is van het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. De Raad van State adviseert om het verschil in behandeling dat optreedt als Nederlandse aandelen (vestiging dividendbelastingclaim) of buitenlandse aandelen (geen vestiging dividendbelastingclaim) worden ingebracht, weg te nemen. In dat geval zou in beide gevallen geen dividendbelastingclaim worden gevestigd, tenzij sprake is van misbruik. De leden van de PvdA-fractie willen graag een nadere uitleg krijgen over de bezwaren die kleven aan het voorstel van de Raad van State.

Artikel 3a, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, zoals dat in het voorstel komt te luiden, beoogt zeker te stellen dat bij een aandelenfusie de bestaande Nederlandse dividendbelastingclaim op winstreserves van een in Nederland gevestigde vennootschap behouden blijft. Het is daarbij niet van belang waar en wanneer die winstreserves zijn ontstaan. In het geval bij een aandelenruil aandelen van een in Nederland gevestigde vennootschap worden ingebracht als storting op nieuw geëmitteerde aandelen van een andere in Nederland gevestigde vennootschap, zou zonder artikel 3a een dividendbelastingclaim verloren gaan. Als daarentegen aandelen van een in het buitenland gevestigde vennootschap worden ingebracht, wordt bij de toepassing van artikel 3a, eerste lid, eerste volzin, niet een claim behouden, maar juist een extra (dubbele) claim gevestigd. Immers, ook na de aandelenruil behoudt het land van vestiging van de buitenlandse vennootschap in beginsel het recht om bronbelasting te heffen als die vennootschap dividenden uitkeert. De voorgestelde tweede volzin van artikel 3a, eerste lid, voorkomt die dubbele claim. Na de aandelenruil zijn zowel de winstreserves van de in Nederland gevestigde moedermaatschappij (dividendbelasting) als de winstreserves van de in het buitenland gevestigde dochtervennootschap (bronbelasting) beclaimd. Dat eindresultaat – op de winstreserves drukt één claim bron- of dividendbelasting – komt materieel overeen met de situatie dat een aandelenfusie plaatsvindt tussen twee in Nederland gevestigde vennootschappen. Het valt dus niet in te zien waarom in dat geval moet worden afgezien van een dividendbelastingclaim.

### **Rechtsbescherming burger**

De regering neemt met genoeg kennis van het oordeel van de leden van de VVD-fractie dat versterking van de fiscale rechtshandhaving een goede zaak is. De regering heeft, zo melden deze leden terecht, tijdens de parlementaire behandeling aangegeven dat de Belastingdienst hiermee «met beleid» zal omgaan en de gevolgen van het wetsvoorstel te zullen monitoren om te voorkomen dat welwillende belastingplichtigen door het wetsvoorstel in een nadeliger positie zouden komen te verkeren.

Deze leden wijzen in dit verband op de in hun ogen de laatste jaren ingeperkte beleidsvrijheid van de inspecteur (bijvoorbeeld door het instellen van kennisgroepen en het verschijnen van steeds meer beleidsbesluiten) in relatie tot het steeds meer gebonden zijn van belastingplichtigen door handavingsconvenanten, het horizontale toezicht en de ATV richtlijnen. De leden van de VVD-fractie staan met name huiverig tegenover deze ontwikkelingen omdat in hun ogen de rechtsbescherming daarmee geen gelijke tred houdt en de regering geen initiatieven toont om in deze lacunes te voorzien. Zij prijzen daarom het initiatief van de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming en Crone om te voorzien in een bezwaarprocedure tegen bij controles overvragende belastingambtenaren.

De genoemde voorbeelden hebben geen directe relatie met de beperking van de beleidsvrijheid van de inspecteur en het meer gebonden zijn van belastingplichtigen. Het instellen van kennisgroepen en de hausse aan beleidsbesluiten vonden met name hun oorzaak in de wens gelijke gevallen gelijk te behandelen, waarbij de kennisgroepen een adviesfunctie hebben en de inspecteur nog steeds beslist. Zoals de regering in het overleg met de Tweede Kamer over het Beheersverslag van de Belastingdienst heeft aangegeven is het reduceren van het aantal beleidsbesluiten inmiddels in een vergevorderd stadium.

De handavingsconvenanten zien met name op samenwerking tussen de Belastingdienst en andere overheidsorganisaties bij de aanpak van bijvoorbeeld vrijplaatsen en zijn gericht op een effectiever, gemeenschappelijk toezicht op de naleving van wettelijke verplichtingen. De gebondenheid van belastingplichtigen is hierbij slechts die tot naleving van zijn wettelijke verplichtingen. Met het zogenoemde horizontaal toezicht poogt

de Belastingdienst op een nieuwe, op onderling vertrouwen gebaseerde, wijze invulling te geven aan een vorm van toezicht die tot uiting komt in een stelsel van afspraken tussen de Belastingdienst en bedrijven/branches en die tot doel heeft elkaar niet vaker lastig te vallen dan strikt noodzakelijk. Deelname hieraan gebeurt op basis van vrijwilligheid.

Niettemin is het de regering niet ontgaan dat, vooral naar aanleiding van het initiatiefwetsvoorstel van de leden Dezentjé Hamming en Crone, het evenwicht tussen de bevoegdheden van de Belastingdienst en de wettelijke verplichtingen enerzijds, en de rechtsbescherming van belastingplichtigen anderzijds, onderwerp is van een levendig maatschappelijk debat. Ook het artikel van Sjobbema in het WFR van februari 2007 levert een bijdrage aan dit debat. Het artikel van De Bont in MBB van februari is met name gericht op de nieuwe ATV richtlijnen. Hij concludeert dat de richtlijnen te vaag zijn om nog als recht in de zin van de wet op de rechterlijke organisatie te kunnen kwalificeren en, als dat wel zo zou zijn, de rechtsbescherming om die reden te wensen overlaat. Dit artikel staat naar het oordeel van de regering in een meer verwijderd verband tot het initiatiefwetsvoorstel.

De regering is zich bewust van het voortdurende spanningsveld tussen enerzijds de prioriteit die wordt gelegd bij de bestrijding van in dit geval fiscale fraude en anderzijds de proportionaliteit van de daarbij behorende rechtsbescherming. Dat vraagt een gedegen afweging. De regering acht het passend de resultaten van die afweging in het overleg met de kamer over het initiatiefwetsvoorstel kenbaar te maken.

### **Verzet belastingschuldige bij de bankvordering**

De leden van de VVD-fractie constateren terecht dat een belastingschuldige in verzet kan komen tegen de in artikel 19 Invorderingswet 1990 (verder: IW 1990) geregelde bankvordering. Voor verdamping van de verhaalsrechten van de ontvanger in verband met het verzet ben ik voornog niet beducht.

De bankvordering is in feite een vereenvoudigde vorm van een onder een bankinstelling gelegd executoriaal derdenbeslag. Laatstgenoemde beslagen worden ook thans regelmatig gelegd, zij het door de deurwaarder bij wege van tenuitvoerlegging van het dwangbevel. Van enige vorm van obstructief gebruik van het verzet is daarbij tot nog toe niet gebleken. De verwachting bestaat dat dit laatste ook bij de bankvordering niet het geval zal zijn

### **Aansprakelijkstelling bestuurders**

De leden van de VVD-fractie en ook de leden van de CDA-fractie hebben een reactie gevraagd op het artikel van Sijbers «Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?». In zijn artikel geeft Sijbers aan dat hij de doelstellingen die ten grondslag liggen aan artikel 36b IW 1990 – enerzijds de mogelijkheid om bestuurders van lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting aansprakelijk te stellen en anderzijds het tegengaan van de mogelijkheid van een inlener om zijn aansprakelijkheid bij het gebruikmaken van malafide uitzendbureaus te ontlopen door het tussenschuiven van een vennootschap – onderschrijft. De auteur twijfelt echter of het huidige wetsvoorstel de meest gerede weg is om die doelstelling te realiseren. Ten aanzien van de aansprakelijkheid die ontstaat voor bestuurders van lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting spreekt Sijbers de vrees uit dat bestuurders van onderdelen van de fiscale eenheid omzetbelasting die met het feitelijk doen van aangifte niets van doen hebben, bijvoorbeeld omdat het doen van aangifte is geconcentreerd bij één vennootschap uit de fiscale eenheid, het risico lopen voor de niet betaalde omzetbelasting aansprakelijk te worden gesteld. Het zou

de voorkeur verdienen de aansprakelijkheid neer te leggen bij de bestuurders van het onderdeel van de fiscale eenheid dat zorg draagt voor het doen van aangifte of bij de bestuurders van vennootschappen waar de belastingschuld materieel is opgekomen.

De tekst van het thans voorgestelde artikel 36b IW'90 heeft tot gevolg dat bestuurders van een tot de fiscale eenheid voor de omzetbelasting behorende vennootschap aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de omzetbelasting van willekeurig welke andere tot die eenheid behorende vennootschap. Daarmee wordt voorkomen dat bestuurders van de verschillende onderdelen die tot een fiscale eenheid voor de omzetbelasting behoren hun aansprakelijkheid kunnen ontlopen door zich achter die onderdelen te verschuilen. Zou de aansprakelijkheid worden beperkt tot de bestuurders van de vennootschap die de aangifte voor de omzetbelasting doet of waar de materiële schuld is opgekomen dan biedt dat bestuurders alsnog de gelegenheid om zich achter andere onderdelen van de fiscale eenheid te verschuilen en zogenoemde stromannen te gebruiken als bestuurder van het onderdeel van de fiscale eenheid waar de aansprakelijkheid dan ligt. Het vorenstaande neemt niet weg dat overigens bonafide handelend bestuurders van onderdelen van de fiscale eenheid met een aansprakelijkstelling kunnen worden geconfronteerd. Een dergelijke situatie zal worden voorkomen door in de Leidraad Invordering 1990 een volgorde van aansprakelijkstelling voor te schrijven waarbij als eerste de bestuurders aansprakelijk worden gesteld van het onderdeel van de fiscale eenheid waar de materiële schuld is opgekomen en eerst daarna de overige onderdelen van de fiscale eenheid en hun bestuurders aansprakelijk worden gesteld. Het voorschrijven in de Leidraad Invordering 1990 van een volgorde in de aansprakelijkstelling is ook toegepast bij aansprakelijkstellingen op grond van de ketenaansprakelijkheid en de opdrachtgeversaansprakelijkheid. Overigens hebben de bestuurders van het desbetreffende aansprakelijk gestelde onderdeel van de fiscale eenheid de gelegenheid om de zogenoemde betalingsonmacht met betrekking tot de aansprakelijkheidsschuld te melden. Indien de ontvanger deze bestuurders alsnog aansprakelijk wil stellen zal hij het kennelijk onbehoorlijk bestuur van die bestuurders dienen te bewijzen.

Ten aanzien van de melding van betalingsonmacht merkt Sijbers op dat er in beginsel geen grond is om aansprakelijkheidsschulden waarvan het belopen aan opzet of grove schuld van het aansprakelijke lichaam is te wijten, uit te sluiten van een meldingsregeling. Van een uitsluiting van de meldingsregeling waar het naheffingsaanslagen betreft die zijn te wijten aan opzet of grove schuld is geen sprake aangezien ook voor die aanslagen de meldingsregeling van toepassing is. Ook zal bij een aansprakelijkstelling van een onderdeel van de fiscale eenheid gewezen worden op de meldingsplicht en op de consequenties van het niet melden, zoals thans al plaatsvindt bij aansprakelijkstellingen op grond van artikel 36 IW 1990. De auteur wijst nog op de zware bewijslast die op de ontvanger rust bij een tijdige melding van de betalingsonmacht. Hij verwacht dat bij de «tussengeschoven» vennootschap de malafide ondernemer tijdig zal melden en de ontvanger aldus met die zware bewijslast wordt geconfronteerd. Naast het feit dat als gevolg van een melding van betalingsonmacht de (malafide) ondernemer achter de tussengeschoven vennootschap bekend wordt, acht ik de bewijslast van het kennelijk onbehoorlijk bestuur bij een tussengeschoven vennootschap minder zwaar aangezien juist het tussenschuiven van een vennootschap – zonder dat daartoe de noodzaak bestaat – als een daad van kennelijk onbehoorlijk bestuur kan worden gezien. Daarnaast mag verwacht worden dat (bestuurders van) tussengeschoven vennootschappen ook andere verplichtingen zoals de administratieplicht niet nakomt wat de bewijsvoering van het kennelijk onbehoorlijk bestuur lichter maakt. De auteur adviseert tenslotte een nauwere samenwerking met curatoren aangezien die in een betere bewijspositie zouden verkeren

dan de ontvanger bij toepassing van artikel 3b IW 1990. Gezien hetgeen hiervoor is opgemerkt ten aanzien van de bewijspositie acht ik een oplossing via de weg van een faillissement van de aansprakelijk vennootschap niet een beter alternatief.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

Maatregel	Artikel in wetsvoorstel (EK-versie)	Aanpassing nota van wijziging	Aanpassing tweede nota van wijziging	Aanpassing derde nota van wijziging	Aanpassing vierde nota van wijziging	Aanpassing nota van verbetering	Aanpassing bij amendement
<i>Verkorten beslistermijnen</i>	I, VIA, VII, IX, XI, onderdeel B. XIII, onderdeel A;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja, op 30 322, nr. 20
<i>Successiewet</i>	IA, XIII B, XIII C;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Algemene doelmatigheidsbepaling</i>	I, onderdeel C (oorspronkelijk wetsvoorstel);	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja, vervallen, op 30 322, nr. 18
<i>Geheimhoudingsplicht</i>	I, onderdeel D, V, VI, onderdeel G;	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Aanpassing anoniementarif</i>	II, onderdelen A tot en met C, XI, onderdeel A, XII, XIII D;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Zesmaandenfictie</i>	II, onderdeel D, XIII, onderdeel B;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Opstapresolutie</i>	III, onderdeel A;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee Nee	
<i>Lumpsumheffing beleggingsfondsen</i>	III, onderdeel B, IV, X;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Beslagvrije voet en bankvordering</i>	VI, onderdeel A, XII A, tweede lid, XIII F;	Ja	Nee	Nee	Ja	Nee	Nee
<i>Bestuurdersaansprakelijkheid</i>	VI, onderdelen Aa tot en met F, XIII E;	Ja	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Motorrijtuigenbelasting politie-voertuigen</i>	VIII;	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee
<i>Werktopmaatregelen</i>	IX A (oorspronkelijk wetsvoorstel na (eerste) nota van wijziging);	Ja, toegevoegd	Ja, verwijderd			Nee	
<i>Alleenstaande minderjarige vreemdelingen</i>	XII A, eerste lid;			Ja, toegevoegd	Nee	Nee	Nee
<i>Technische wijzigingen</i>	I, onderdeel F, II, onderdelen E, F en G, X, onderdelen G en H, X, XIII G;	Ja, toegevoegd	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee