

# Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2024).

## Versie 1.0 internet consultatie

### Memorie van toelichting

#### Inhoudsopgave

<b>I. Algemeen</b> .....	<b>3</b>
1. Inleiding .....	3
2. Aanpassen definitie zonnecelauto's.....	3
3. Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer.....	4
4. Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid .....	4
5. Aparte bankvergunning groen beleggen.....	5
6. Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving.....	6
7. Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb opgelegde beschikking belastingrente .....	9
8. Technische wijziging regels voor ANBI's in derde landen .....	10
9. Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren.....	11
10. Verduidelijken indexatie woningwaardegrens.....	11
11. Aftrekbeperking btw voor de horeca .....	12
12. Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opweekdiensten .....	13
13. Facturering grootverbruikers ten behoeve van de energiebelasting.....	13
14. Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken.....	14
15. Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen.....	15
16. Kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer.....	15
17. Herstel onbedoelde onjuistheid in de belastingrente.....	16
18. Aanpassen fiscaal verschoningsrecht.....	17
19. Herstel omissie invorderingsrente bij verliesverrekening.....	19
20. Caribisch Nederland .....	20
21. EU-aspecten.....	22
22. Budgettaire aspecten .....	22
23. Grenseffecten.....	22
24. Doenvermogen.....	22
25. Gevolgen voor burgers en bedrijven.....	23
26. Evaluaties.....	24
27. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen .....	24
28. Advies en consultatie .....	24

**II. Artikelsgewijze toelichting ..... 25**

# I. Algemeen

## 1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. Het is voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 wenselijk dat ze per 1 januari 2024 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- Aanpassen definitie zonnecelauto's;
- Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer;
- Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid;
- Aparte bankvergunning groen beleggen;
- Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving;
- Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb opgelegde beschikking belastingrente;
- Technische wijziging regels ANBI's in derde landen
- Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren;
- Technische aanpassingen in de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting en de bronbelasting;
- Verduidelijken indexatie woningwaardegrens;
- Aftrekbeperking btw voor de horeca;
- Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten;
- Factureringswijze energieleveranciers;
- Redactionele wijzigingen in de Wet op de accijns;
- Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken;
- Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen;
- Kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer;
- Aanpassen fiscaal verschoningsrecht;
- Herstel omissie invorderingsrente bij verliesverrekening;
- Fiscale wijzigingen in de BES-wegeving;
- Gewichtscategorieën Wet vrachtwagenheffing

## 2. Aanpassen definitie zonnecelauto's

Op grond van de huidige wetgeving geldt een korting op de zogenoemde bijtelling voor nieuwe emissievrije auto's van de zaak. Deze korting bedraagt 6% voor 2022, 2023 en 2024, 5% voor 2025 en nul vanaf 1 januari 2026. Deze korting wordt toegepast tot een maximale catalogusprijs, de zogenoemde cap. Vanaf 2023 bedraagt de cap € 30.000. De cap is echter niet van toepassing op emissievrije auto's met een motor die kan worden gevoed met waterstof en auto's voorzien van geïntegreerde zonnepanelen. De definitie van dergelijke zonnecelauto's is ontleend aan de definitie die in 2020 gold voor de milieu-investeringsaftrek.<sup>1</sup> Deze definitie dient aangescherpt te worden

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 3.

om zeker te stellen dat alleen relatief zuinige auto's met een relatief groot oppervlak aan zonnepanelen in aanmerking komen voor de korting op de bijtelling zonder cap. De aanpassing van de definitie heeft tot gevolg dat niet langer een criterium is of de zonnepanelen een vermogen hebben van ten minste 1 kilowattpiek, maar dat sprake moet zijn van in het voertuig geïntegreerde zonnepanelen waarbij de waarde van het vermogen van de zonnepanelen in wattpiek gedeeld door het verbruik in wattuur per kilometer ten minste 7 is. Het verbruik in wattuur wordt gemeten volgens de *Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure* (WLTP)<sup>2</sup>. Daarmee wordt aangesloten bij de definitie van zonnecelauto's zoals deze in de milieu-investeringsaftrek wordt gehanteerd.<sup>3</sup> De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) beheert de lijst van merken en typen vervoermiddelen waarvan is gebleken dat deze aan de gestelde eisen voldoen.

### 3. Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer

Deze maatregel betreft codificatie van een in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring<sup>4</sup> vooruitlopend op een mogelijke wetwijziging met betrekking tot het onbelast door het UWV kunnen verstrekken, vergoeden dan wel ter beschikking stellen van zogenoemd leefvervoer. Leefvervoer is een voorziening gericht op vervoer van personen met een aandoening die nodig is voor persoonlijke activiteiten en deelname aan de maatschappij. Hierbij kan worden gedacht aan vervoer per regio- of rolstoeltaxi, aanpassing van een auto, een scootmobiel of een auto in bruikleen. In beginsel wordt het leefvervoer verstrekt door de gemeente op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 en valt dan onder een vrijstelling in de Wet IB 2001<sup>5</sup>.

Echter, een dergelijke privévervoerbehoefte wordt veelal door het UWV direct meegenomen wanneer het UWV een vervoersvoorziening treft in het kader van het reizen voor werk of studie. Voor de verstrekking van leefvervoer via het UWV geldt vooralsnog geen vrijstelling in de Wet IB 2001. Met de voorgestelde codificatie van de genoemde goedkeuring wordt een dergelijke wettelijke vrijstelling ingevoerd. De vrijstelling geldt voor maximaal 2.000 leefkilometers per kalenderjaar. Dit is gelijk aan het maximum dat gemeenten en het UWV bij de toekenning van leefvervoer hanteren

### 4. Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

Het is sinds 1 januari 2015 onder voorwaarden toegestaan om bij langdurige arbeidsongeschiktheid een lijfrente geheel of gedeeltelijk af te kopen zonder dat hierbij 20% revisierente in rekening wordt gebracht. Voor het gezamenlijke bedrag aan dergelijke afkopen in een jaar geldt een wettelijke afkoopgrens. Bij overschrijding van deze afkoopgrens is over de waarde in het

---

<sup>2</sup> Dit is de meetmethode zoals uitgewerkt in bijlage XXI bij Verordening (EU) 2017/1151 van de Commissie van 1 juni 2017 tot aanvulling van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad, Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie en Verordening (EU) nr. 1230/2012 van de Commissie en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie (PbEU 2017, L 175).

<sup>3</sup> Bijlage bij de regeling van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, van 7 december 2021 nr. IENW/BSK-2021/304716, tot wijziging van de Aanwijzingsregeling willekeurige afschrijving en investeringsaftrek milieu-investeringen 2009 (vaststelling Milieulijst 2022).

<sup>4</sup> Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 10 van het Besluit van 13 december 2021 (Stcrt. 2021, 48029).

<sup>5</sup> Artikel 3.104, onderdeel I, Wet IB 2001.

economische verkeer van de volledige afkoop 20% revisierente verschuldigd. Het betreft een "alles of niets"-benadering.

In de praktijk bleek deze "alles of niets"-benadering te hard uit te pakken. Ook bij kleine overschrijdingen van de afkoopgrens diende over de waarde in het economische verkeer van de volledige afkoop revisierente te worden betaald. Belastingplichtigen hebben verzoeken gedaan om toepassing van de hardheidsclausule. Naar aanleiding daarvan is vooruitlopend op wetgeving bij beleidsbesluit bepaald dat alleen revisierente is verschuldigd over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden.<sup>6</sup> Daarmee is een "voor zover"-benadering gerealiseerd. Dit betekent dat alleen revisierente is verschuldigd over het deel van de waarde in het economische verkeer van de afkoop dat uitgaat boven de afkoopgrens. Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze maatregel te codificeren.

## 5. Aparte bankvergunning groen beleggen

Groen beleggen door particulieren wordt fiscaal gestimuleerd door middel van een box 3-vrijstelling en een heffingskorting voor aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groenfondsen die duurzame innovatieve projecten financieren. Banken en beleggingsinstellingen kunnen worden aangewezen als groenfondsen indien zij ten minste 70% van hun ingelegde vermogen (hoofdzakelijkseis) investeren in erkende groene projecten. Uit de beleidsevaluatie Regeling groenprojecten 2010-2017 is gebleken dat de administratieve lasten voor groenfondsen als hoog worden ervaren. In de kabinetsreactie op deze beleidsevaluatie heeft het kabinet aangegeven te onderzoeken op welke wijze de administratieve lasten voor groenfondsen kunnen worden verminderd.<sup>7</sup> Een suggestie die in de beleidsevaluatie is opgekomen, is voor groenbanken de verplichte bankvergunning met de daarbij behorende formele vereisten op het gebied van governance, rapportageverplichtingen en andersoortige verplichtingen af te schaffen.

Groenbanken zijn zelfstandige banken met een eigen bankvergunning. In de praktijk komt het voor dat bepaalde groenbanken opereren onder de verantwoordelijkheid van een hoofdbank (als dochteronderneming). De operationele activiteiten binnen die groenbanken zijn beperkt tot monitoring van de genoemde hoofdzakelijkheidseis, de aanvraag van goedkeuring voor groene projecten bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) en het opstellen van financiële en managementrapportages ten aanzien van groen beleggen. Daarmee rijst de vraag wat in die gevallen de meerwaarde is van de wettelijke voorwaarde dat sprake moet zijn van een zelfstandige bank met een eigen bankvergunning om als groenfonds te opereren. Gelet op de ervaring die met groen beleggen is opgedaan, wordt met de voorgestelde wetswijziging opvolging gegeven aan de suggestie uit de hiervoor genoemde beleidsevaluatie. Het wordt daarmee mogelijk voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten. Die activiteiten hoeven daarmee, vanwege de hoofdzakelijkheidseis, niet langer in een dochteronderneming, met eigen bankvergunning, te worden ondergebracht door de hoofdbank. Als ervoor gekozen wordt om deze activiteiten onder te brengen in de hoofdbank, heeft de bevoegde prudentiële toezichthouder (De Nederlandsche Bank

<sup>6</sup> Onderdeel 9.1.8 van het Verzamelbesluit Lijfrenten.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2019/20, 30196, nr. 709.

(DNB) of de Europese Centrale Bank (ECB)) bij een dergelijk traject ook een belangrijke rol, gelet op zijn wettelijke bevoegdheden en taken met betrekking tot bankvergunningen en het, waar nodig, verlenen van een verklaring van geen bezwaar op grond van de Wet op het financieel toezicht.

Het fiscale risico dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor groen beleggen, zoals de hoofdzakelijkheidseis, wordt ondervangen door een administratieve controle door onder andere de Belastingdienst. Groene spaarproducten vormen namelijk afzonderlijke producten in het banksysteem. De Belastingdienst ziet voldoende mogelijkheden en waarborgen om de controle goed te kunnen uitvoeren. Dit voorstel betekent dat ook voor groenfondsen als onderdeel van een hoofdbank de aanvraagprocedure bij RVO.nl toegankelijk moet worden.

Een bijkomstig effect van de voorgestelde wijziging is dat de depositogarantiestelselverplichting (DGS-verplichting) van de groenbank vervalt als alle activiteiten van de groenbank worden overgeplaatst naar de hoofdbank en de groenbank als afzonderlijke onderneming, met eigen bankvergunning, wordt opgeheven. De groenspaarders worden door de groenbank geïnformeerd dat hun groene spaarrekening onder de DGS-verplichting van de hoofdbank zal vallen. Een ander bijkomstig effect is dat door het vervallen van de DGS-verplichting van de groenbank, de grondslag voor de bankenbelasting stijgt. Dit voorstel is inmiddels besproken met vertegenwoordigers van de Nederlandse Vereniging van Banken, DNB en de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en ontmoet geen bezwaar.

## 6. Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving

Met de Fiscale verzamelwet 2021 zijn belangrijke verbeteringen in de giftenaftrek en de regels die gelden voor een algemeen nut beogende instelling (ANBI) aangebracht en in werking getreden per 1 januari 2021. Deze verbeteringen betreffen een aanpassing van de giftenaftrek door het niet langer in aftrek toestaan van contante giften, inperking van de (automatische) toekenning van de ANBI-status aan publiekrechtelijke lichamen, en aanscherping van de integriteitstoets van ANBI's. Het rapport van een werkgroep van ambtenaren van het Ministerie van Financiën en vertegenwoordigers van de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF), zoals in de brief van 28 maart 2019 aan de Tweede Kamer opgenomen, vormde de basis voor deze verbeteringen van de giftenaftrek en ANBI-regeling.<sup>8</sup> Zoals in de brief van 29 juni 2021 van mijn ambtsvoorganger is vermeld, zijn er nog meer verbeteringen aan te brengen.<sup>9</sup> Vervolgens is in de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda het voornemen opgenomen om diverse wetswijzigingen op dit vlak op te nemen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024.<sup>10</sup> Dit betreft de volgende wijzigingen:

- Giftenaftrek: periodieke giften;
- Giftenaftrek: invoering verplicht taxatierapport voor giften in natura van meer dan € 10.000; en

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35026, nr. 63.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35437, nr. 20.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 119.

- ANBI's: verduidelijking ANBI-voorwaarden voor derdenlanden

Er worden twee aanpassingen in de giftenaftrek voorgesteld, namelijk een versoepeling voor de periodieke giften en een aanscherping voor giften in natura. De eerste aanpassing die al was aangekondigd in 2021<sup>11</sup>, ziet op het anders vormgeven van het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften in de inkomstenbelasting. De giftenaftrek in de inkomstenbelasting kent een onderscheid tussen periodieke giften en andere giften. Andere (gewone) giften aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) en aan steunstichtingen sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's) zijn aftrekbaar boven een drempel van 1% van het (gezamenlijke) verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek, met een minimum van € 60, en tot een plafond van 10% van het verzamelinkomen voor toepassing van de persoonsgebonden aftrek.<sup>12</sup> Daarentegen geldt voor periodieke giften geen drempel of plafond. Achtergrond voor deze verschillende behandeling is dat periodieke giften van een groter belang zijn voor instellingen dan andere giften.<sup>13</sup> Periodieke giften betekenen immers een vaste inkomensstroom gedurende ten minste vijf jaar voor ANBI's of verenigingen. Door het verschil in behandeling wordt beoogd periodieke giften te stimuleren.

Het onderscheid tussen periodieke en andere giften en de ruimere aftrekmogelijkheid voor periodieke giften is per 1 januari 1984 ingevoerd. Met periodieke giften werden toen giften in de vorm van lijfrenten bedoeld. Met ingang van 1 januari 2001 is de koppeling met lijfrenten losgelaten en wordt in de wet gesproken over giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden.<sup>14</sup> Door de aansluiting bij de definitie van periodieke uitkeringen speelt het onzekerheidsvereiste een rol. Voor een periodieke uitkering moet sprake zijn van een wezenlijke onzekerheid. In de jurisprudentie is bepaald dat een sterftkans van ongeveer 1% onzeker genoeg is om te spreken van een periodieke uitkering.<sup>15</sup> Dit is nog eens bevestigd in de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 27 augustus 2015, waarin is geoordeeld dat bij een periodieke gift op twee levens niet aan het onzekerheidsvereiste was voldaan, omdat de sterftkans in dat geval kleiner was dan 1%.<sup>16</sup>

Naar aanleiding van die uitspraak is vanuit de Eerste en Tweede Kamer en de goededoelensector aandacht gevraagd voor de gevolgen van het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften.<sup>17</sup> In de praktijk kunnen zich problemen voordoen als de periodieke gift van twee of meer levens afhankelijk wordt gesteld en men zich onvoldoende heeft gerealiseerd dat daarbij sprake moet zijn van een overlijdenskans groter dan 1%. In die situatie is niet aan het onzekerheidsvereiste voldaan waardoor de gift niet als periodieke gift kwalificeert maar als een andere gift waarvoor de drempel en het plafond gelden. Dit kan forse consequenties hebben voor de hoogte van de giftenaftrek.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35437, nr. 20.

<sup>12</sup> Artikel 6.39 Wet IB 2001.

<sup>13</sup> Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3. en Kamerstukken II 2011/12, 33006, "Bij de behandeling van de Geefwet is dit nog eens herhaald: "De ruimere faciliteit voor periodieke giften ten opzichte van eenmalige giften (geen drempel en plafond in de aftrek) is gebaseerd op de destijds algemeen gevoelde wenselijkheid van een regelmatige inkomstenstroom voor de instelling."

<sup>14</sup> Artikel 6.34 Wet IB 2001.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35437, nr. 7. Overigens zijn er wel mogelijkheden in de praktijk waardoor een dergelijke gift kwalificeert als periodieke gift maar deze vragen een groot doenvermogen van de belastingplichtige.

<sup>16</sup> ECLI:NL:RBZWB:2015:5628.

<sup>17</sup> Handelingen II 2019/20, nr. 98, item 25, p. 20.

Daarom wordt, zoals in de brief van 29 juni 2021 is aangekondigd,<sup>18</sup> voorgesteld het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften anders vorm te geven door periodieke giften los te koppelen van de periodieke uitkeringen. Voorop staat dat het doen van periodieke giften in de praktijk gemakkelijker dient te worden met behoud van het huidige karakter van de periodieke gift. Kern van de periodieke giftenaftrek is dat er sprake moet zijn van onzekerheid over het aantal van de uiteindelijk uit te keren termijnen. Dat is de reden dat de koppeling met overlijden gehandhaafd blijft. Wel mogen de termijnen nog steeds eerder eindigen dan bij overlijden. Als de hoogte van een gift al vaststaat ten tijde van het vastleggen in de akte ook al wordt deze gift verspreid over ten minste vijf jaar, is er sprake van een eenmalige gift. Daarom wordt voorgesteld periodieke giften te definiëren als aan ANBI's of verenigingen gedane giften in de vorm van vaste en gelijkmatige termijnen gedurende vijf of meer jaren die eindigen uiterlijk bij overlijden. Dat betekent dat niet langer hoeft te worden getoetst of wordt voldaan aan het onzekerheidsvereiste zoals dat voor periodieke uitkeringen geldt, dus of de overlijdenskans groter dan 1% is. Met de thans voorgestelde zelfstandige definitie wordt de relatie verbroken met de periodieke uitkering zoals deze bij lijfrenten geldt. Het regime van de periodieke uitkering met belang voor onder meer lijfrenten wordt in stand gehouden.

Met de voorwaarde van vaste en gelijkmatige termijnen gedurende vijf of meer jaren wordt geen wijziging beoogd. Daarbij wordt – net als nu – in de praktijk de eis dat sprake moet zijn van gelijkmatige giften soepel uitgelegd als een verplichting om gedurende vijf jaar of meer ten minste jaarlijks uitkeringen te doen. Soms wil de schenker dat na zijn overlijden de resterende termijnen ineens worden uitgekeerd. In de praktijk bestaat die wens vooral bij giften in natura, bijvoorbeeld bij schenking van een kunstvoorwerp aan een museum, waarbij jaarlijks een evenredig deel van dat kunstvoorwerp in eigendom overgaat. Dit heeft als achtergrond dat het uitdrukkelijk de bedoeling is dat de eigendom van het kunstvoorwerp uiteindelijk geheel aan het museum wordt overgedragen. Zo'n gift kan als periodieke gift kwalificeren als de schenker in zijn testament een legaat aan de instelling of vereniging opneemt ter grootte van de restende termijnen. In dat geval blijft sprake van een onzekere factor omdat het legaat door de schenker eenzijdig kan worden gewijzigd.

Indien een schenker zich heeft vastgelegd tot het doen van periodieke giften aan bijvoorbeeld een ANBI die echter vervolgens de ANBI-status verliest, zijn die periodieke giften vanaf het tijdstip van beëindiging van de ANBI-status niet meer aftrekbaar. Daarom wordt ter bescherming van de schenker een andere aanpassing bij de periodieke giften voorgesteld. Het wordt verplicht dat in de notariële of onderhandse akte van schenking is vermeld dat de periodieke gift aan een ANBI of vereniging in ieder geval wordt beëindigd bij verlies van de ANBI-status of van de status van vereniging en bij faillissement van de ANBI of vereniging. Tenzij de schenker in overwegende mate invloed heeft op die omstandigheden, zoals bijvoorbeeld bij zijn "eigen" ANBI. Daarnaast wordt voorgesteld dat er, net als voor de onderhandse akte, regels kunnen worden gesteld aan de notariële akte. In de artikelsgewijze toelichting wordt op deze aanpassingen uitgebreider ingegaan.

---

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35437, nr. 20.



De tweede aanpassing heeft betrekking op giften in natura. Giften zijn uitsluitend aftrekbaar indien de belastingplichtige deze gift aannemelijk kan maken door middel van schriftelijke bescheiden. Indien voor giften in natura gebruik wordt gemaakt van de giftenaftrek, moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Bij giften in natura is de waardering van de gift niet altijd eenvoudig en dat leidt dan ook tot fouten of discussie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. In het rapport van 28 maart 2019 van de hiervoor genoemde werkgroep is voorgesteld de voorwaarde te stellen dat een gift in natura met een waarde boven de € 2.500 enkel voor aftrek in aanmerking komt als er een objectieve waardebepaling heeft plaatsgevonden. Daarbij kan gedacht worden aan een taxatierapport of recent aankoopbewijs. Anders dan destijds gedacht, is hiervoor wetswijziging noodzakelijk.

In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld aan giften in natura van meer dan € 10.000 voor de giftenaftrek de eis te verbinden dat er een onafhankelijke taxatie is opgemaakt. De ondergrens van € 10.000 wordt toegepast op het totaal aan giften in natura in een kalenderjaar. Deze giften zijn aftrekbaar voor zover de waarde in het economische verkeer uit een onafhankelijk taxatierapport blijkt. Dat betekent dat indien in de aangifte het bedrag aan giften in natura de € 10.000 overschrijdt, een onafhankelijk taxatierapport moet worden bijgevoegd of eventueel kunnen worden overgelegd indien de inspecteur daarom vraagt.<sup>19</sup>

Voor de ondergrens van € 10.000 in plaats van € 2.500 wordt gekozen vanwege de kosten van het laten opstellen van een onafhankelijk taxatierapport. Door het inbouwen van deze ondergrens van € 10.000 blijven de kosten en administratieve lasten voor de donateur/belastingplichtige verhoudingsgewijs binnen de perken, maar worden wel de uitwassen, grote handhavingsrisico's, bestreden.

#### 7. Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb opgelegde beschikking belastingrente

Voorgesteld wordt om de termijn aan te passen waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt tegen een afwijzing van een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente die staat vermeld op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag voor de inkomstenbelasting (IB) of vennootschapsbelasting (Vpb), waardoor altijd gedurende een termijn van ten minste zes weken bezwaar kan worden gemaakt. De aanleiding daarvoor is dat in de praktijk is gebleken dat in sommige gevallen niet of korter dan zes weken bezwaar openstaat tegen een bij voorlopige aanslag opgelegde beschikking belastingrente.

#### *Huidige situatie*

Op een aanslagbiljet kunnen naast een voorlopige aanslag ook beschikkingen zijn vermeld, waaronder de beschikking belastingrente. Die voorlopige aanslag en die beschikkingen zijn niet voor bezwaar vatbaar. Wel kan door de belastingplichtige een verzoek om herziening van die voorlopige aanslag en die beschikkingen worden gedaan. Als de inspecteur beslist om het verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk af te wijzen, beslist hij dat bij een voor bezwaar vatbare

---

<sup>19</sup> Deze keuze wordt nog gezien.

beschikking. De termijn voor het instellen van bezwaar tegen die (gedeeltelijke) afwijzing eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Anders dan de reguliere termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift, bedraagt de termijn voor bezwaar tegen een (gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om herziening niet altijd zes weken. Die termijn kan ook langer zijn, omdat de termijn altijd eindigt op de dag van de dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Als de definitieve aanslag bijvoorbeeld een half jaar na een afwijzing van een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag wordt opgelegd, staat dus gedurende een half jaar bezwaar open. Als de definitieve aanslag snel volgt op de voorlopige aanslag kan het zo zijn dat feitelijk geen of korter dan zes weken bezwaar heeft opengestaan.<sup>20</sup> Voor de voorlopige aanslag zelf leidt dat niet tot een tekort aan rechtsbescherming, omdat het bedrag op een voorlopige aanslag wordt verrekend met de definitieve aanslag, waardoor tegen de bij voorlopige aanslag vastgestelde bestanddelen ook bezwaar kan worden gemaakt als de definitieve aanslag is opgelegd. De voorlopige aanslag zelf kent dus geen definitief karakter.

#### *Voorgestelde maatregel*

De herzieningssystematiek kan wel een tekort aan rechtsbescherming met zich brengen als een beschikking die bij de voorlopige aanslag wordt opgelegd een definitief karakter heeft. Dat is het geval bij de beschikking belastingrente. De bij een voorlopige aanslag in rekening gebrachte belastingrente komt namelijk niet terug op een eventueel daaropvolgende beschikking belastingrente bij de definitieve aanslag. De belastingrente op een definitieve aanslag wordt berekend over het belastingbedrag dat overblijft na verrekening van de voorlopige aanslag. De belastingrente op de voorlopige aanslag wordt dus niet verrekend met de belastingrente op de definitieve aanslag. Als in zo'n situatie korter dan zes weken bezwaar heeft opengestaan, kan het zijn dat een belastingplichtige geen gebruik heeft kunnen maken van zijn recht om (gedurende de volle termijn) bezwaar te maken. Er kan in dat geval wel een verzoek om ambtshalve vermindering worden gedaan.<sup>21</sup> De inspecteur beslist alleen bij een voor bezwaar vatbare beschikking als het een verzoek tot ambtshalve vermindering van inkomstenbelasting betreft en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen. Bij de vennootschapsbelasting staat geen bezwaar open. Het is onwenselijk dat het kan voorkomen dat een belastingplichtige niet of korter dan zes weken de mogelijkheid heeft om op te komen tegen een beschikking belastingrente. Daarom wordt voorgesteld, zowel voor de IB als voor de Vpb, te bepalen dat de termijn voor het instellen van bezwaar tegen een afwijzing van een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente ten minste zes weken bedraagt. Een verzoek om herziening kan worden gedaan tot zes weken na de dag van dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend.

#### 8. Technische wijziging regels voor ANBI's in derde landen

Zoals is aangekondigd in de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda wordt een technische wijziging voorgesteld van de regels die gelden voor een algemeen nut beogende instelling (ANBI) in een zogenoemd derde land teneinde te verduidelijken dat de voorwaarden die gelden voor een ANBI in

---

<sup>20</sup> Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Holland 28 februari 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:1388.

<sup>21</sup> Artikel 65 AWR en artikel 9.6 Wet IB 2001.

Nederland, een andere EU-lidstaat of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, automatisch gelden voor ANBI's die elders - in een zogenoemd derde land - zijn gevestigd.

#### 9. Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren

Deze maatregel betreft codificatie van een in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring.<sup>22</sup> Deze goedkeuring ziet op het in de loonbelasting in aanmerking kunnen nemen van heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren<sup>23</sup>. Voor de loonbelasting geldt dat een inhoudingsplichtige bij de berekening van de verschuldigde belasting voor werknemers die niet in Nederland en ook niet in de zogenoemde landenkring<sup>24</sup> wonen geen rekening mag houden met de heffingskortingen. Indien de werknemer niet in Nederland, maar wel in de zogenoemde landenkring woonachtig is, mag alleen rekening worden gehouden met de arbeidskorting.<sup>25</sup> Voorgaande geldt ook voor uitgezonden ambtenaren.

In de inkomstenbelasting is voor een uitgezonden ambtenaar een fictie opgenomen op basis waarvan deze geacht wordt in Nederland te wonen. Hierdoor wordt de uitgezonden ambtenaar voor de toepassing van de Wet IB 2001 behandeld als binnenlandse belastingplichtige en heeft hij onder voorwaarden recht op de heffingskortingen. In de Wet LB 1964 is een dergelijke woonplaatsfictie voornamelijk niet opgenomen, waardoor een uitgezonden ambtenaar wordt aangemerkt als een in het buitenland woonachtige werknemer en er voor de loonbelasting dus geen of slechts gedeeltelijk rekening mag worden gehouden met de heffingskortingen.<sup>26</sup>

In het genoemde beleidsbesluit is met toepassing van de hardheidsclausule<sup>27</sup> goedgekeurd dat ook voor de loonbelasting volledig rekening gehouden mag worden met de heffingskortingen, omdat bij de inhouding van loonbelasting reeds vaststaat dat een uitgezonden ambtenaar in de inkomstenbelasting recht heeft op toepassing van de heffingskortingen. Deze goedkeuring geldt niet alleen voor de uitgezonden ambtenaar, maar ook voor zijn fiscale partner en zijn in belangrijke mate door hem onderhouden kinderen jonger dan 27 jaar voor zover zij onder de genoemde woonplaatsfictie vallen.<sup>28</sup>

Met de codificatie van de goedkeuring wordt binnen de Wet LB 1964 eenzelfde woonplaatsfictie voor dezelfde groep personen gehanteerd als geldt in de inkomstenbelasting waardoor ook voor de loonbelasting rekening mag worden gehouden met de heffingskortingen.

#### 10. Verduidelijken indexatie woningwaardegrens

Deze wijziging betreft een verduidelijking in de indexatiebepaling voor de woningwaardegrens van de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Hiermee zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. De wijziging regelt dat de geïndexeerde woningwaardegrens niet één jaar voordat deze van toepassing is in de wet wordt opgenomen, maar dat deze alleen één jaar van tevoren bekend

---

<sup>22</sup> Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 2.2 van het Besluit van 27 oktober 2021 (Stcrt. 2021, 44628).

<sup>23</sup> Hieronder wordt verstaan een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden en is uitgezonden in de zin van artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

<sup>24</sup> Hiertoe behoren een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES eilanden.

<sup>25</sup> Artikel 20, derde lid, Wet LB 1964.

<sup>26</sup> Gedeeltelijk voor zover er sprake is van de genoemde uitzondering voor de arbeidskorting.

<sup>27</sup> Artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

<sup>28</sup> Artikel 2.2, derde lid, Wet IB 2001.

wordt gemaakt. De bekendmaking van de grens voor het daarop volgend kalenderjaar vindt jaarlijks plaats in de zogenoemde bijstellingsregeling, waarbij een inwerkingtreding van 1 januari van het daaropvolgende jaar wordt gehanteerd. Dit zorgt ervoor dat in de wettekst de geldende grens van het betreffende kalenderjaar zichtbaar is, terwijl de nieuwe grens voor het daaropvolgende kalenderjaar al wel bekend is. Hiermee wordt de wettekst in overeenstemming gebracht met de bedoeling die blijkt uit de toelichting op het amendement van de leden Nijboer en Smeulders.<sup>29</sup>

#### 11. Aftrekbeperking btw voor de horeca

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) geldt het uitgangspunt dat een ondernemer recht op aftrek heeft van de in rekening gebrachte btw voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Hiermee wordt bereikt dat alleen het eindgebruik van deze goederen en diensten met btw wordt belast. In dit kader is een aftrekuitsluiting van toepassing met betrekking tot btw die in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (hierna: het verstrekken van spijzen en dranken). Btw dient immers te drukken op verteringen door personen, ook al worden die verteringen gedaan in de sfeer van een onderneming.<sup>30</sup>

In de praktijk komt het echter voor dat het verstrekken van spijzen en dranken wordt uitbesteed aan een ondernemer die deze dienst weer uitbesteedt aan een andere ondernemer. Ook komt het voor dat deze andere ondernemer deze dienst op zijn beurt ook weer uitbesteedt. Dit uitbesteden kan zich daarna nog een aantal keer herhalen. Dezelfde dienst van het verstrekken van spijzen en dranken wordt dan dus opvolgend aan verscheidene ondernemers verricht. Als gevolg van de hiervoor genoemde aftrekuitsluiting in de Wet OB 1968 heeft geen van deze ondernemers dan recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw.<sup>31</sup> Deze uitkomst is niet in lijn met het hiervoor geschetste uitgangspunt dat een ondernemer recht op aftrek heeft van de in rekening gebrachte btw voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

In dit kader is daarom - vooruitlopend op wetgeving - per beleidsbesluit goedgekeurd dat een ondernemer de btw in aftrek mag brengen die aan hem in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken, mits deze ondernemer de verstrekking niet afneemt als eindverbruiker en hij op zijn beurt de spijzen en dranken tegen vergoeding verstrekt aan een ander en daarvoor btw in rekening brengt.<sup>32</sup> Met dit wetsvoorstel wordt deze goedkeuring gecodificeerd in de Wet OB 1968.

---

<sup>29</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 576, nr. 28.

<sup>30</sup> Kamerstukken II 1970/71, 10 901, nr. 5, p. 4.

<sup>31</sup> Zie Hoge Raad 25 augustus 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5426.

<sup>32</sup> Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, 63000, zoals laatstelijk gewijzigd door het besluit van 14 september 2021, nr. 2021-150944, Stcrt. 2021, 41482.

## 12. Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten

De op 5 april 2022 door de EU Raad aangenomen Btw-tarievenrichtlijn<sup>33</sup> verruimt de mogelijkheden voor de lidstaten om het verlaagde btw-tarief toe te passen op de levering van bepaalde goederen en diensten. De lidstaten hebben onder meer de mogelijkheid gekregen om het verlaagde btw-tarief ook toe te passen op opfokdiensten voor paarden die normaal niet bestemd zijn voor gebruik in de landbouw. Hierdoor kan Nederland een reeds sinds 2005 bestaande goedkeuring integraal opnemen in de Wet OB 1968.<sup>34</sup> Deze goedkeuring maakte de toepassing van het verlaagde btw-tarief mogelijk voor het opfokken van dieren – waaronder het opfokken van alle soorten van paarden - en het opkweken van planten, groenten en dergelijke. De codificatie van de genoemde goedkeuring is technisch van aard. Hierdoor verandert er voor de praktijk niets.

De achtergrond van deze goedkeuring is als volgt. Tot 1 april 2004 werd volgens de Nederlandse rechtspraak het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke aangemerkt als de oplevering van roerende zaken. De oplevering van deze goederen was daardoor aan het verlaagde btw-tarief onderworpen als die goederen waren opgenomen in onderdeel a van tabel I Wet OB 1968. Uit het Stenholmen-arrest<sup>35</sup> van het Hof van Justitie EU volgde echter dat in deze gevallen geen sprake kan zijn van de oplevering van roerende zaken, zijnde de vervaardiging van zaken die van tevoren niet bestonden. Om te voorkomen dat het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke na dit arrest tegen het algemene btw-tarief zou worden belast, werd vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat prestaties die als gevolg van het Stenholmen-arrest aan het algemene btw-tarief waren onderworpen, belast bleven naar het verlaagde btw-tarief.

De aanpassing van de Wet OB 1968 in verband met de goedkeuring werd destijds opgenomen in een btw-wetsvoorstel over de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken.<sup>36</sup> Dit wetsvoorstel is op 16 oktober 2018 ingetrokken.<sup>37</sup>

## 13. Facturering grootverbruikers ten behoeve van de energiebelasting

De wijze waarop in de praktijk energie wordt gefactureerd verschilt tussen kleinverbruikers en grootverbruikers. Kleinverbruikers betalen in principe een maandelijks voorschotbedrag en ontvangen een jaarlijkse eindfactuur over de verbruiksperiode. De verbruiksperiode bij kleinverbruikers bedraagt twaalf maanden en hoeft niet samen te vallen met het kalenderjaar. Grootverbruikers worden over het algemeen maandelijks afgerekend op basis van maandgemeten verbruik. De verbruiksperiode bij grootverbruikers valt samen met het kalenderjaar. Energieleveranciers hebben de mogelijkheid om ook bij grootverbruikers een factureringwijze met voorschotten toe te passen met een verkorte verbruiksperiode. Deze handelwijze is toegestaan onder de huidige wettekst. Dit is niet wat destijds is beoogd.

<sup>33</sup> Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en 2020/285/EU wat de btw-tarieven betreft (PbEU 2022, L 107).

<sup>34</sup> Besluit van 22 december 2017, 2017/16288.

<sup>35</sup> HvJ EU 1 april 2004, C-320/02 (Förvaltnings AB Stenholmen en Riksskatteverket).

<sup>36</sup> Kamerstukken, 2004/05, 30061, nr. 2.

<sup>37</sup> Kamerstukken, 2018/19, 30061, nr. 12.

Als een energieleverancier bijvoorbeeld maandelijks een voorschotnota en een eindfactuur stuurt, wordt de verbruiksperiode een maand. Daardoor worden de grenzen van de tariefschijven in de energiebelasting evenredig verlaagd. Doordat de schijflengte korter is, komen verbruikers die gedurende een bepaalde periode van het jaar een piekverbruik kennen, eerder in een hogere energiebelastingtariefschijf, waar het tarief per energie-eenheid lager ligt. De verschuldigde energiebelasting kan hierdoor lager uitvallen dan bij grootverbruikers waarbij de verbruiksperiode een kalenderjaar bedraagt.

Doordat sommige energieleveranciers deze factureringwijze toepassen en andere niet, ontstaat een ongelijk speelveld tussen energieleveranciers. Een factuurmethode bij grootverbruikers waarbij een termijnbedrag per maand wordt gefactureerd gevolgd door een eindfactuur per maand, zou niet tot gevolg moeten hebben dat het contract eindigt en de verbruiksperiode ook een maand wordt. Door het aanpassen van het begrippenkader kan een factureringwijze met voorschotten bij grootverbruikers er niet meer toe leiden dat de verbruiksperiode wordt verkort.

In het verleden is er met branchevereniging Energie-Nederland gesproken over hoe verbruikers te belasten die van energieleverancier wisselen. Bij de start van het nieuwe contract moesten opnieuw de eerste schijven worden doorlopen, zodat de verbruiker over het kalenderjaar te veel energiebelasting afdroeg. Om dit te voorkomen, is per 1 januari 2015 geregeld dat bij de start of het einde van het contract gedurende het kalenderjaar een tijdsevenredige berekening van de energiebelasting zou worden toegepast. De redactie van deze aanpassing is onvoldoende duidelijk. Het tijdsevenredig toepassen van de schijflengten dient alleen mogelijk te zijn als sprake is van een overstap naar een andere leverancier, een verhuizing of het einde van een contract. Het verbruik afgenomen bij eenzelfde leverancier moet bij elkaar opgeteld worden.

#### 14. Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet langer aan de huidige tijd. Met de toename van online verkopen zijn er steeds meer ondernemers die alcoholvrije dranken direct aan hun Nederlandse afnemers laten leveren vanuit andere lidstaten. Deze ondernemers zijn niet belastingplichtig, aangezien zij de alcoholvrije dranken in dit proces niet fysiek voorhanden hebben. De wet beperkt de kring van belastingplichtigen op dit moment tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om de belastingplicht uit te breiden naar "enige andere persoon die is betrokken bij het voorhanden hebben ervan".

Het begrip voorhanden hebben in de Wvad impliceert dat er feitelijke beschikkingsmacht over het goed moet zijn. Door de wet te verruimen wordt de mogelijkheid om de belasting te ontwijken verkleind. Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de WA en betreft een effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen. Hierdoor kan bij ondernemers die accijnsgoederen vanuit andere lidstaten laten afleveren bij Nederlandse klanten worden nageheven op het moment dat zij de accijnsgoederen niet fysiek voorhanden hebben. Een recente uitspraak van de Hoge Raad inzake

het voorhanden hebben van minerale oliën<sup>38</sup> en twee uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake het voorhanden hebben van alcoholische dranken<sup>39</sup> laten het succes van deze aanpak zien. De verwachting is dat de aanpassing in de Wvad een vergelijkbaar effect gaat sorteren.

De Douane heeft circa honderd ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van levering van alcoholvrije dranken zonder dat zij deze fysiek voorhanden hebben. Naar schatting gaat het hierbij om € 5 miljoen nadeel in verbruiksbelastingen. Met de voorgestelde wijziging kunnen deze ondernemers de verbruiksbelasting niet langer ontwijken wanneer onderzoek naar bijvoorbeeld de financiële administratie aantoont dat er daadwerkelijk sprake is van betrokkenheid bij leveringen uit andere lidstaten zonder dat zij de dranken fysiek voorhanden hebben.

De maatregel is doeltreffend indien Nederlandse verkopers van alcoholvrije dranken bij aantoonbare betrokkenheid bij het fysiek voorhanden hebben verbruiksbelasting afdragen. Een vergelijkbare regeling in de WA heeft geleid tot een effectievere fraudeaanpak bij accijnsgoederen. De maatregel is naar verwachting doelmatig. De belastingplicht wordt hierdoor neergelegd bij de meest geschikte partij en stelt de Douane in staat effectiever te handhaven.

#### 15. Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen

In het kader van de ontvlechting hebben de Belastingdienst, Douane en Toeslagen een zelfstandige rol gekregen binnen de organisatie. Elk onderdeel wordt nu aangestuurd door een eigen directoraat-generaal. In de wet wordt momenteel de naam 'Belastingdienst/Toeslagen' gebruikt, waarmee verwezen wordt naar het onderdeel Toeslagen. Om de onafhankelijke positie van Toeslagen binnen de organisatie beter tot uitdrukking te laten komen, is na de ontvlechting besloten om de wettelijke naam te wijzigen van Belastingdienst/Toeslagen naar Dienst Toeslagen. Voor de internetconsultatie wordt alleen de wijziging van deze naam in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen voorgelegd, de overige relevante wetgeving wordt in een later stadium aan de Fiscale Verzamelwet 2024 toegevoegd.

#### 16. Kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer

Met de inwerkingtreding van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst per 1 november 2015 kennen de verschillende algemene wetten – de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Invorderingswet 1990 (IW 1990) en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) – een stellig geformuleerde delegatiebepaling met betrekking tot de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst plaatsvindt.<sup>40</sup> Die stellige formulering kan zo worden opgevat dat in de betreffende ministeriële regeling - de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Regeling EBV) - uitputtend wordt beschreven hoe dat berichtenverkeer plaatsvindt. Dit zorgt voor onduidelijkheid die om verschillende redenen tot praktische problemen

<sup>38</sup> HR 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:169.

<sup>39</sup> HvJ EU 17 oktober 2019, nr. C-579/18 (Comida paralela 12), ECLI:EU:C:2019:875 en 2 september 2021, nr. C-279/19 (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent)), ECLI:EU:C:2021:473.

<sup>40</sup> Artikel 3a, tweede lid, AWR, artikel 7c, tweede lid, IW 1990 en artikel 13, tweede lid, Awir.

kan leiden. Ten eerste heeft de Belastingdienst te maken met heel veel berichtenstromen met de Belastingdienst waarbij geldt dat in die berichtenstromen in de praktijk regelmatig mutaties plaatsvinden. Daarbij valt te denken aan een berichtenstroom die niet langer via de papieren weg gaat maar wordt gedigitaliseerd of dat een elektronische berichtenstroom via een nieuw portaal gaat lopen. Uitgaande van voormelde opvatting leidt elke mutatie in de wijze waarop het berichtenverkeer plaatsvindt tot een mutatie in de Regeling EBV. Dat komt de overzichtelijkheid van die regeling niet ten goede en is overigens ook vrij bewerkelijk. Ten tweede heeft die opvatting ook bij de Tweede Kamer onduidelijkheid opgeroepen met betrekking tot de verhouding tussen de bevoegdheid van de Minister van Financiën om op grond van de delegatiebepaling regels aangaande het elektronisch berichtenverkeer te stellen enerzijds en de bevoegdheid van de inspecteur om op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) nadere eisen te stellen aan berichten die langs elektronische weg naar hem worden verzonden anderzijds.<sup>41</sup> Het is, zoals ook in reactie op vragen van de Tweede Kamer aangegeven, nooit de bedoeling geweest om die bevoegdheid van de inspecteur buiten spel te zetten.<sup>42</sup> Die bevoegdheid heeft de inspecteur immers nodig om snel op de praktijk in te kunnen spelen.

De ontstane onduidelijkheid wil het kabinet wegnemen door de huidige stellige formulering van de betreffende delegatiebepalingen te vervangen door een facultatieve formulering. Dat betekent dat de Minister van Financiën regels aangaande de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer plaatsvindt *kan* stellen, en dat dus niet per se hoeft te doen. Niet elke mutatie hoeft in de Regeling EBV te worden vermeld omdat een mutatie die daarin niet wordt vermeld haar grond dan duidelijk vindt in de bevoegdheid van de inspecteur om op grond van de Awb nadere eisen te stellen aan inkomend elektronisch berichtenverkeer. Indien een mutatie niet in de Regeling EBV wordt opgenomen dan zal de Belastingdienst uiteraard wel op een andere manier duidelijk kenbaar moeten maken wat die mutatie inhoudt en vanaf wanneer deze in werking treedt. Daarbij valt te denken aan bekendmaking via de website van de Belastingdienst. De voorgestelde kan-bepaling verduidelijkt daarmee de verhouding tussen voormelde bevoegdheid van de Minister van Financiën enerzijds en die van de inspecteur anderzijds. Tevens biedt zij de Minister van Financiën de mogelijkheid om op hoofdlijnen kaders te stellen en concrete invulling van die hoofdlijnen aan de Belastingdienst te laten. Daardoor kan de Belastingdienst desgewenst snel op de praktijk inspelen.

## 17. Herstel onbedoelde onjuistheid in de belastingrente

Tot en met 2009 regelde de wet<sup>43</sup> dat bij de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen geen heffingsrente in rekening werd gebracht. Met ingang van 2010 is het regime inzake de vererving van een aanmerkelijk belang herzien, wat heeft geleid tot de verschuiving van een aantal wetsartikelen in de Wet IB 2001.<sup>44</sup> Hierbij is ook de bepaling in de Wet IB 2001 aangepast waarin wordt opgesomd welke inkomensbestanddelen als te conserveren inkomen worden aangemerkt (waaronder vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang bij vererving). Uit de wetsgeschiedenis bij voornoemde herziening blijkt dat werd beoogd het systeem van

<sup>41</sup> Artikel 2:15, eerste lid, tweede zin, Awb. Voor "inspecteur" dient in de context van de IW 1990 en de Awir uiteraard het betreffende bestuursorgaan te worden gelezen (ontvanger, directeur, onderscheidenlijk Belastingdienst/Toeslagen).

<sup>42</sup> Aanhangsel Handelingen II 2019/20, nr. 1682 (herdruk), en Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 625.

<sup>43</sup> Zie de artikelen 30f, eerste lid, AWR en 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 zoals deze luiden op 31 december 2009.

<sup>44</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32129. Overige fiscale maatregelen 2010 (Stb. 2009, 610).



conserverende aanslagen meer structureel en minder verspreid in de wet vorm te geven. Een inhoudelijke wijziging was niet beoogd. De bepaling met daarin de opsomming van de inkomensbestanddelen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt, is gewijzigd in verband met de nieuwe opzet van de verschillende doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelang sfeer.<sup>45</sup> Daarbij is abusievelijk de verwijzing naar de aangepaste artikelen op basis waarvan tot dat moment in dergelijke gevallen geen heffingsrente werd berekend, echter niet aangepast.<sup>46</sup> Het gevolg hiervan is dat op grond van een grammaticale uitleg van de wet<sup>47</sup> vanaf 2010 heffingsrente (en vanaf 2013 belastingrente) verschuldigd zou zijn bij de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen. Dit komt echter niet overeen met de bedoeling van de wetgever en de uitvoering.

Voorgesteld wordt de gesignaleerde onjuistheid in de wet te herstellen door de verwijzing aan te passen. De budgettaire impact hiervan is beperkt te zijn omdat in de praktijk veelal al geen belastingrente wordt berekend in de betreffende situaties.

## 18. Aanpassen fiscaal verschoningsrecht

Het verschoningsrecht is een belangrijk aspect van onze rechtsstaat. De grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het fundamentele en algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.<sup>48</sup> Het kabinet erkent en respecteert het grote belang van dit rechtsbeginsel in Nederland. Dit rechtsbeginsel dient immers te garanderen dat essentiële hulpverleningstaken door bepaalde vertrouwenspersonen kunnen worden uitgevoerd.

Het kabinet hecht evenwel ook veel waarde aan het belang van zowel nationale als internationale fiscale transparantie. Onder fiscale transparantie wordt verstaan dat de Belastingdienst in staat moet zijn om over alle feiten te komen te beschikken die voor de juiste belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Dit bevordert immers dat iedereen de belasting betaalt die hij volgens de wet verschuldigd is, hetgeen bijdraagt aan een goede belastingmoraal. Transparantie kan worden gefrustreerd door verhullende structuren en jurisdicties die een verregaande mate van geheimhouding kennen. Dat dit risico niet geheel denkbeeldig is en bij het opzetten van dergelijke structuren soms ook dienstverleners met een verschoningsrecht en geheimhoudingsplicht betrokken zijn, is gebleken uit een reeks onthullingen zoals de zogenoemde Panama Papers.<sup>49</sup> Daarnaast heeft het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

<sup>45</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32129, nr. 3, p. 35.

<sup>46</sup> Tot en met 31 december 2009 viel de situatie van de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen onder artikel 4.16, eerste lid, onder e, Wet IB 2001. Naar deze situatie werd verwezen in het toenmalige artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001. In artikel 30f, eerste lid, AWR werd verwezen naar artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001, waardoor in dergelijke situaties geen heffingsrente in rekening werd gebracht. Met ingang van 2010 is het regime inzake de vererving van een aanmerkelijk belang herzien en is artikel 4.16, eerste lid, onder e, Wet IB 2001 verplaatst naar artikel 2.8, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001. De verwijzing in artikel 30f, eerste lid, AWR is hierop echter abusievelijk niet aangepast.

<sup>47</sup> Waarbij het gaat om artikel 30fc, zesde lid, AWR.

<sup>48</sup> HR 1 maart 1985 (Notaris Maas), ECLI:NL:HR:1985:AC9066, r.o. 3.1. Het beginsel is overigens niet absoluut. In zeer uitzonderlijke omstandigheden dient het belang dat de waarheid aan het licht komt, te prevaleren boven het verschoningsrecht, zie bijvoorbeeld HR 30 november 1999, NJ 2002, 438.

<sup>49</sup> De enkele betrokkenheid van dergelijke dienstverleners wil overigens nog niet zeggen dat zij weet hadden van het doel van die structuren om belastbare feiten aan het zicht van de inspecteur te onttrekken.

van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (het Global Forum van de OESO) aandacht gevraagd voor de (praktische) reikwijdte van het verschoningsrecht in het fiscale domein.<sup>50</sup> In de brief over de aanpak van onder meer belastingontduiking van 17 januari 2017 is daarom het voornemen aangekondigd om het wettelijke verschoningsrecht in het fiscale domein onder de loep te nemen.<sup>51</sup>

Dat heeft geleid tot onderzoek en een voorstel voor een wettelijke maatregel dat in de tweede helft van 2020 op internet ter consultatie is aangeboden. Kern van dat voorstel was tweeledig. Ten eerste werd gedefinieerd welke werkzaamheden van advocaten en notarissen onder het verschoningsrecht vallen. Ten tweede werd verduidelijkt dat het verschoningsrecht niet geldt voor zover het informatieverplichtingen betreft die in gevallen waarin geen advocaat of notaris zou zijn betrokken, moeten worden nageleefd. In die gevallen zou de inspecteur<sup>52</sup> zich dan - na daartoe te zijn gemachtigd door de Minister van Financiën - tot de advocaat of notaris kunnen wenden met het verzoek de aanvankelijk van de belastingplichtige<sup>53</sup> gevraagde informatie over te leggen.

De geconsulteerde maatregel heeft de nodige kritische reacties opgeleverd, zowel vanuit de praktijk als de wetenschappelijke literatuur.<sup>54</sup> In de kern kwam de kritiek erop neer dat de inbreuk op het verschoningsrecht niet werd gerechtvaardigd door de omvang van het gepercipieerde probleem van de inspecteur dat hij niet of niet tijdig komt te beschikken over de informatie die hij nodig heeft om het bedrag aan belasting te heffen dat op grond van de wet is verschuldigd. In dat kader werd ook veelvuldig gewezen op de reeds bestaande alternatieven voor de inspecteur om via de belastingplichtige aan die informatie te komen, zoals de informatiebeschikking, omkering en verzwaring van de bewijslast en de civiele vordering tot overlegging van de gevraagde informatie op straffe van een dwangsom. Ook waren de reacties kritisch over de limitatieve definiëring van de werkzaamheden die onder het verschoningsrecht van de advocaat en notaris zouden vallen omdat deze definitie tot een verstrekkende uitholling van het verschoningsrecht zou leiden.

Het kabinet trekt zich de kritiek aan en wil de maatregel in de geconsulteerde vorm daarom niet verder brengen. Het kabinet stelt nu langs twee lijnen een aangepaste maatregel voor, die vanwege het gelijkkluidende verschoningsrecht ook zal gelden voor Caribisch Nederland. Ten eerste wil het kabinet gevolg blijven geven aan de signalen die het Global Forum van de OESO met betrekking tot het verschoningsrecht heeft afgegeven. Daarom stelt het kabinet voor dat richtinggevende jurisprudentie van de Hoge Raad over duiding van het verschoningsrecht wordt gecodificeerd. Doel hiervan is om buiten twijfel te stellen dat het kabinet geen andere invulling van het verschoningsrecht voor ogen heeft dan de Hoge Raad. Codificatie komt het kabinet ook gepast

---

<sup>50</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013, punt 291, waarin de aanbeveling wordt gedaan te verduidelijken dat het verschoningsrecht alleen geldt voor "confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings." In het rapport van maart 2019 wordt die aanbeveling als gevolg van ontwikkelingen in jurisprudentie weliswaar teruggenomen, maar vermeldt punt 289 nog wel: "(...). While the 2011 recommendation is removed, it is recommended that the Netherlands monitors the scope of professional privilege in relation to EOI [exchange of information] to ensure it is consistent with the international standard."

<sup>51</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25087, nr. 138.

<sup>52</sup> Waar "inspecteur" wordt vermeld wordt hier ook de "ontvanger" bedoeld. De ontvanger is verantwoordelijk voor de inning van de verschuldigde belasting.

<sup>53</sup> Waar "belastingplichtige" wordt vermeld wordt hier ook de "belastingsschuldige" bedoeld.

<sup>54</sup> De geconsulteerde maatregel en de directe reacties daarop zijn te vinden via [www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht](http://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht). In de literatuur is de maatregel van commentaar voorzien in onder andere het Weekblad fiscaal recht, zie N. van den Hoek en M.B. Weijers, 'Van dergelijke consultatievoorstellen wil men verschoond blijven', WFR 2020/189.

voor gelet op de fundamentele aard van het verschoningsrecht, aan welk recht het kabinet als gezegd veel belang hecht, te meer nu de Hoge Raad in dat recht het "zwaarwegende" en "aanzienlijke" belang onderkent van vertrouwelijke correspondentie met bepaalde personen.<sup>55</sup> Het verschoningsrecht in het fiscale domein wordt aldus inhoudelijk ongemoeid gelaten. Daarmee blijft het fiscale verschoningsrecht ook in lijn met de wijze waarop dat in andere rechtsgebieden wordt uitgelegd. In dit verband kan ook worden gewezen op voorstellen die in het kader van de modernisering van het Wetboek van Strafvordering (Sv) worden gedaan om de reikwijdte van het verschoningsrecht binnen het strafrecht te verduidelijken. Ten tweede stelt het kabinet voor te verduidelijken wanneer de belastingplichtige zich niet kan beroepen op zijn weigeringsrecht, dat wil zeggen zijn uit het verschoningsrecht van de vertrouwenspersoon - ook wel de verschoningsgerechtigde - voortvloeiende recht om te weigeren bepaalde informatie aan de inspecteur te verstrekken. Dit bevordert fiscale transparantie en strekt er ook toe de in de praktijk levende onduidelijkheid over de grenzen van het weigeringsrecht weg te nemen.

Voorgesteld wordt te expliciteren dat de betrokkenheid van een verschoningsgerechtigde de belastingplichtige niet ontslaat van het nakomen van de informatieverplichtingen die hij ook zonder de vertrouwelijke betrokkenheid van de verschoningsgerechtigde jegens de inspecteur heeft. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat een belastingplichtige in een discussie met de inspecteur of een rechterlijke procedure niet als argument om te weigeren kan aandragen dat hij een verschoningsgerechtigde in de arm heeft genomen. Het ongemoeid laten van het verschoningsrecht van verschoningsgerechtigden en tegelijk verduidelijken van de omvang van het weigeringsrecht van de belastingplichtige sluit naar het oordeel van het kabinet ook beter aan bij het uitgangspunt dat het de belastingplichtige is die de relevante informatie moet verstrekken en niet een derde, zoals een verschoningsgerechtigde. Het voorstel laat overigens onverlet dat de inspecteur een aan de verschoningsgerechtigde gerichte civiele vordering om informatie over te leggen bij de burgerlijke rechter (als 'restrechter') aan kan brengen.

#### 19. Herstel omissie invorderingsrente bij verliesverrekening

Een belastingschuldige moet een belastingaanslag binnen de daarvoor geldende betalingstermijn voldoen. Wanneer deze betalingstermijn wordt overschreden, wordt de belastingschuldige invorderingsrente in rekening gebracht.

Sinds 1 januari 2013 geldt een nieuwe renteregeling die voortvloeit uit het Belastingplan 2012. Sindsdien wordt het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente in afzonderlijke wettelijke bepalingen geregeld. Bij deze wetwijziging zijn de regels die op dit punt gelden bij een verliesverrekening in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting per abuis volledig komen te vervallen.

Hierdoor is de wettelijke grondslag om invorderingsrente in rekening te brengen wanneer een verliesverrekening plaatsvindt bij een belastingaanslag waarvan de betalingstermijn is verstreken, komen te vervallen. Ondanks het ontbreken van een wettelijke grondslag is er in deze gevallen in

---

<sup>55</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.3.1.

de praktijk wél invorderingsrente in rekening gebracht.<sup>56</sup> Hiervoor is in 2021 een herstelactie gestart. De Tweede Kamer wordt over de voortgang periodiek geïnformeerd.<sup>57</sup>

Voor de toekomst is het echter de bedoeling dat in de genoemde situatie wel invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Daarmee wordt de regeling weer in lijn gebracht met de wetgeving die gold vóór 1 januari 2013. Gelet op het ontbreken van een toelichting op dit punt, mag worden aangenomen dat met de per 1 januari 2013 aangebrachte wetswijziging op dit punt géén beleidswijziging is beoogd.

Met de voorgestelde wijziging wordt de omissie gecorrigeerd en wordt geregeld dat er wél invorderingsrente in rekening wordt gebracht wanneer de belastingaanslag waarvan de geldende betaaltermijn is verstreken, wordt verrekend met een terug te geven bedrag als gevolg van een verliesverrekening.

## 20. Caribisch Nederland

In mijn op 1 juni 2022 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer gestuurde brief inzake de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda heb ik het voornemen geuit om in het fiscale stelsel van Caribisch Nederland ook enkele wijzigingen aan te brengen. Achtergrond van deze wens is dat als onderdeel van de staatkundige hervorming van het Koninkrijk in Caribisch Nederland met ingang van 1 januari 2011 een nieuw fiscaal stelsel in werking is getreden. In de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda heb ik aangegeven dat dit stelsel is voor een belangrijk deel nog gebaseerd is op de fiscale wet- en regelgeving van de (voormalige) Nederlandse Antillen en dat daar, sinds de inwerkingtreding van dit stelsel, slechts een beperkt aantal wijzigingen in is doorgevoerd. Omdat uit overleg met de Belastingdienst Caribisch Nederland en andere stakeholders is naar voren is gekomen dat er in dit stelsel diverse verbeteringen kunnen en moeten worden doorgevoerd. Daarnaast ben ik van oordeel dat er ook een aantal beleidsmatige verbeteringen van dat stelsel dienen plaats te vinden zodat dit stelsel meer dan thans het geval is recht gaat doen aan het draagkrachtbeginsel. Tegen die achtergrond bezien heb ik in de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda aangegeven de komende jaren meer aandacht te willen geven aan het fiscale stelsel van Caribisch Nederland. In dat kader zullen ook enkele aanvullingen en verduidelijkingen in de wetgeving worden opgenomen die de Belastingdienst van Caribisch Nederland in staat moeten stellen het fiscale stelsel nog wat beter te kunnen uitvoeren. Tot slot zullen er ook enkele verouderde en foutieve verwijzingen worden hersteld en zal een aantal omissies en tekortkomingen worden hersteld die tot verlies aan belastingopbrengst kunnen (gaan) leiden. Dit pakket zal deels tot wetgeving leiden, maar zal ook voor een deel zijn beslag kunnen krijgen via aanvullingen in uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen. In de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda heb ik aangegeven voornemen is te zijn om de eerste tranche van deze verbeteringen per 1 januari 2024 in werking te laten treden. Deze eerste tranche wordt opgenomen in de Fiscale Verzamelwet 2024 en bevat onder andere de volgende wijzigingen:

- introductie van een eenduidige definitie van 'personenauto';

<sup>56</sup> Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 798, p. 2-3, en Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 800, p. 5.

<sup>57</sup> Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 850.

- een verruiming van de periode waarin een lichaam dat in Caribisch Nederland is gevestigd een zogenoemde vestigingsplaatsbeschikking kan aanvragen;
- een verruiming / verduidelijking van de in de opbrengstbelasting opgenomen einafrekeningsverplichting in situaties dat de Belastingregeling Nederland Curacao of Nederland Sint Maarten van toepassing is;
- een herformulering en uitbreiding van de voor in Caribisch Nederland gevestigde lichamen verplichting om jaarlijks de jaarrekening in te dienen bij de Belastingdienst Caribisch Nederland;
- het afschaffen van de in de algemene bestedingsbelasting opgenomen integratieheffing, die thans nog van toepassing is bij het zelf vervaardigen van goederen, zoals bijvoorbeeld een onroerende zaak op eigen grond;
- uniformering van de voor de algemene bestedingsbelasting en overige situaties geldende voorwaarden inzake de factuurplicht;
- verhoging van de in de algemene bestedingsbelasting opgenomen vrijstellingsgrens van USD 20.000 naar USD 30.000 voor kleine ondernemers;
- Introductie van de verplichting van belastingplichtigen om de inspecteur uit eigen beweging te informeren over onjuiste of onvolledig gegevens in de aangifte, inclusief bestuurlijke boete bij niet-nakoming;
- verlenging van de termijn waarbinnen de inspecteur de (navorderings)aanslag moet vaststellen met zes maanden in situaties dat belastingplichtigen uitstel voor het doen van aangifte hebben gevraagd of vlak voor het verlopen van die termijn (nieuwe) gegevens bij de inspecteur aanleveren;
- de periode waarover ambtshalve vermindering kan worden aangevraagd wordt gemaximeerd op vijf jaar;
- Uitbreiding van de verplichtingen voor belastingplichtigen in de vastgoedbelasting om de inspecteur te informeren over het verkrijgen van een onroerende zaak, over relevante wijzigingen (in de waarde van) die onroerende zaak en over het (ten onrechte) niet hebben ontvangen van een aanslag ter zake van die onroerende zaak;
- verduidelijking van de voor inhoudingsplichtigen geldende verplichting om mee te werken aan een boekenonderzoek jegens derden;
- een actualisatie van de berekening van de zogenoemde tabelcorrectiefactor voor de jaarlijkse aanpassing van enkele in de loon- en inkomstenbelasting opgenomen bedragen;
- opname in / verduidelijking van de zogenoemde 'omkeerregeling' in de loonbelasting, op grond waarvan bepaalde aanspraken, zoals pensioen, niet tot het loon worden gerekend en dat uitkeringen die te zijner tijd voortvloeien uit die aanspraken wel in de belast (kunnen) worden;
- aanpassing en verduidelijking van de in de loonbelasting opgenomen regeling inzake gebruikelijk loon voor aanmerkelijk belanghouders. Thans betalen zij in veel gevallen vrijwel geen loon- en inkomstenbelasting, onder andere omdat de hoogte van de belastingvrije som inmiddels dicht ligt bij de hoogte van het minimale gebruikelijk loon;
- tot slot worden er ook nog enkele technische verduidelijkingen doorgevoerd in de Douane- en Accijnswet BES.

## 21. EU-aspecten

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen EU-aspecten.

## 22. Budgettaire aspecten

### *Aanpassen definitie zonnecelauto's*

Het budgettaire effect van deze maatregel is nihil. Op dit moment zijn er nog geen zonnecelauto's die door de aanscherping niet meer in aanmerking komen voor de korting op de bijtelling zonder cap. De korting in de bijtelling is tot 1 januari 2026 vastgelegd in wetgeving. De verwachting is dat tot dat moment ook geen zonnecelauto's op de markt komen die geraakt worden door deze aanscherping.

### *Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken*

Naar schatting levert deze maatregel een extra opbrengst op van [PM] miljoen omdat een ontwijkingmogelijkheid wordt geschrapt.

## 23. Grenseffecten

### *Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken*

Met deze maatregel wordt het financieel minder interessant voor bedrijven om de alcoholvrije dranken vanuit andere lidstaten te betrekken met het oog op het ontwijken van belasting.

## 24. Doenvermogen

### *Aanpassen giftenaftrek*

Met de voorgestelde aanpassing van de aftrek van periodieke giften wordt een complex element in de periodieke giften in de giftenaftrek weggenomen. Dit kan ertoe leiden dat giften makkelijker kunnen kwalificeren als periodieke giften in plaats van als andere giften. Wel zal de verplichte aanvulling van de notariële of onderhandse akte van schenking dat de periodieke gift in ieder geval wordt beëindigd bij verlies van de ANBI-status of status van vereniging en bij faillissement van de ANBI of vereniging vanuit de ANBI of vereniging enige gewenning kosten, maar het is op zichzelf een logische aanvulling van de akte.

### *Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken*

Voor het doenvermogen van burgers heeft deze maatregel geen gevolgen, aangezien zij de alcoholvrije dranken inclusief verbruiksbelasting kopen. Van hen wordt geen afzonderlijke handeling gevraagd, behalve het betalen van het aankoopbedrag, dat niet wijzigt als gevolg van de voorgestelde wijziging.

Voor Nederlandse verkopers van alcoholvrije dranken die hun producten via andere lidstaten betrekken, betekent deze maatregel een extra belastingaangifte. Omdat dit veelal grote ondernemingen zijn, is de doenlijkheid van deze maatregel geen zorgpunt. De Nederlandse

afnemers worden van de aangifteplicht ontzien. In deze groep vallen naar verwachting ook vele kleinere ondernemingen, zoals kleinschalige verkooppunten of horecagelegenheden.

## 25. Gevolgen voor burgers en bedrijven

### *Aanpassen definitie zonnecelauto's*

De voorgestelde wijzigingen leiden tot eenmalige administratieve lasten voor het bedrijfsleven bij de invoering per 1 januari 2024. De voorgestelde wijzigingen hebben nauwelijks effecten voor burgers.

### *Aparte bankvergunning groen beleggen*

Voor groen beleggen wordt voorgesteld om het mogelijk te maken voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten. Die activiteiten hoeven daarmee niet langer in een aparte dochteronderneming, met eigen bankvergunning, te worden ondergebracht. Deze bankvergunning gaat gepaard met veel formele vereisten op het gebied van governance, rapportageverplichtingen, een eigen aandeelhoudersvergadering, bestuur en raad van commissarissen en andersoortige verplichtingen, inclusief de vereiste commissies, het opstellen van een enkelvoudige jaarrekening alsmede de accountantscontrole van die jaarrekening. Dit is relevant voor circa de helft van de tien huidige groenfondsen. Dit voorstel kan bijdragen aan een substantiële vermindering van administratieve lasten voor deze groenbanken.

### *Aanpassen giftenaftrek – periodieke gift*

De aanpassing van de periodieke gift in de giftenaftrek vermindert de complexiteit van het doen van periodieke giften. Door het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften anders vorm te geven, vervalt een complexe voorwaarde waaraan periodieke giften dienen te voldoen.

### *Aanpassen giftenaftrek – giften in natura*

Bij giften in natura doet de concrete invulling van de bewijslast van giften met een waarde in het economische verkeer boven de € 10.000 een beroep op burgers en ANBI's om de schriftelijke bescheiden op orde te hebben. Het is voor zeer kostbare giften al gebruikelijk dat er onafhankelijke taxaties worden opgesteld maar voor de wat minder kostbare giften in natura die de ondergrens van € 10.000 per kalenderjaar overschrijden, zal dit leiden tot een toename van administratieve lasten.

### *Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken*

Nederlandse verkopers van alcoholvrije dranken die hun producten via andere lidstaten betrekken en rechtstreeks bij hun Nederlandse klanten laten afleveren, zouden deze klanten nu al op de hoogte moeten brengen dat voor de betreffende dranken nog geen verbruiksbelasting is betaald. Met de beoogde wetwijziging is dit niet langer nodig, omdat de verkopers zelf als belastingplichtige worden aangemerkt. Daarmee worden zij zelf verplicht in het kader van de Wvad aangifte te doen. Dat is logisch aangezien zij over alle voor de aangifte relevante informatie

beschikken. Door de voorgestelde wijziging worden hun afnemers ontzien van een aangifteplicht waarvan zij vaak geen weet hebben.

Voor burgers heeft deze maatregel geen administratieve gevolgen, omdat de verbruiksbelasting in de verkoopprijs is verwerkt.

## 26. Evaluaties

### *Aanpassen giftenaftrek – giften in natura*

Naar verwachting zal de concrete invulling van de bewijslast bij giften in natura met een waarde in het economische verkeer boven de € 10.000 per kalenderjaar niet leiden tot een afname van het aantal giften. Het effect van de maatregel op de geefbereidheid, de administratieve lasten voor belastingplichtigen en de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst zullen wel een aandachtspunt zijn bij de eerstkomende evaluatie van de giftenaftrek.

## 27. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De uitvoeringstoetsen van de maatregelen zullen na afloop van de consultatie worden opgesteld.

## 28. Advies en consultatie

### *Aanpassen giftenaftrek*

Vanuit de goedbedoelensector, de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF), is om versoepeling van de periodiekegiftenaftrek gevraagd. Er is met de SBF overleg over gevoerd.

Ook het voorstel voor de taxatie van giften in natura wordt met de SBF besproken.



## II. Artikelsgewijze toelichting

### Artikel I

#### *Artikel I, onderdeel A (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt de zogenoemde korting op de bijtelling voor het voor privédoeleinden ter beschikking staan van een auto van de zaak zonder CO<sub>2</sub>-uitstoot toegepast op een bepaald deel van de catalogusprijs, de zogenoemde cap. De cap geldt niet voor waterstofauto's en zonnecelauto's. In artikel I, onderdeel A, wordt voorgesteld in artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001 de definitie van zonnecelauto's zodanig aan te scherpen dat niet langer een criterium is of de zonnepanelen een vermogen hebben van ten minste 1 kilowattpiek, maar dat sprake moet zijn van in het voertuig geïntegreerde zonnepanelen waarbij de waarde van het vermogen van de zonnepanelen in wattpiek gedeeld door het volgens de, zoals in het algemene deel omschreven, WLTP gemeten verbruik in wattuur per kilometer ten minste 7 is. Indien sprake is van een zonnecelauto geldt ook per 1 januari 2024 de korting op de bijtelling over de gehele catalogusprijs.

#### *Artikel I, onderdeel B (artikel 3.104 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In artikel 3.104 Wet IB 2001 zijn de vrijgestelde periodieke uitkeringen en verstrekkingen opgenomen. In onderdeel p van genoemd artikel is een delegatiegrondslag opgenomen op basis waarvan publiekrechtelijke uitkeringen en verstrekkingen worden aangewezen die zijn gericht op het verbeteren of behouden van de positie van de belastingplichtige op de arbeidsmarkt en daarmee samenhangende vervoersvoorzieningen voor het bereiken van de werkplek of opleidingslocatie. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, voorziet het UWV bij het treffen van een vervoersvoorziening in het kader van het reizen voor werk of studie veelal ook in een vervoersvoorziening voor privékilometers. Daarom wordt voorgesteld genoemd onderdeel p uit te breiden met vervoersvoorzieningen die strekken tot verbetering van de leefomstandigheden en die deel uitmaken van dan wel rechtstreeks samenhangen met eerstgenoemde vervoersvoorzieningen. Hierbij wordt voorgesteld een maximum van 2.000 kilometer per kalenderjaar te hanteren, gelijk aan het maximum dat gemeenten en het UWV hanteren.

#### *Artikel I, onderdeel C (artikel 3.133 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 is het onder voorwaarden mogelijk om bij langdurige arbeidsongeschiktheid een lijfrente af te kopen zonder dat een dergelijke afkoop leidt tot het op grond van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001 in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Een van de voorwaarden is dat de in artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 opgenomen afkoopgrens niet wordt overschreden. Als in een jaar meer wordt afgekocht dan mogelijk is op grond van deze afkoopgrens, dan wordt op grond van artikel 3.137 Wet IB 2001 een bedrag ter grootte van de waarde in het economische verkeer van

de volledige afkoop als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen en is ter zake van die afkoop over dit in aanmerking te nemen bedrag revisierente verschuldigd op grond van artikel 30i, eerste lid, onderdeel b, AWR. Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 wordt deze "indien"-bepaling aangepast naar een "voor zover"-bepaling. Dit betekent dat er slechts revisierente wordt verschuldigd ter zake van het bedrag dat uitgaat boven de afkoopgrens.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 5.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voor groene beleggingen geldt een vrijstelling van de vermogensrendementsheffing (box 3) op grond van de artikelen 5.13 en 5.14 Wet IB 2001 alsmede een heffingskorting op grond van artikel 8.19 Wet IB 2001. Artikel 5.14, eerste lid, Wet IB 2001 bepaalt wat onder groene beleggingen wordt verstaan, namelijk aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groene fondsen. Op grond van artikel 5.14, tweede lid, Wet IB 2001 kunnen uitsluitend als groene fondsen worden aangewezen banken en beleggingsinstellingen als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht die hun vermogen hoofdzakelijk investeren in groene projecten.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om het mogelijk te maken voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten. Die activiteiten hoeven daarmee niet langer in een aparte dochteronderneming, met eigen bankvergunning, te worden ondergebracht. Hiertoe dient de voorgestelde aanpassing van artikel 5.14, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Op grond van het aan die bepaling toevoegen van een verwijzing naar onderdelen van banken wordt het mogelijk om een onderdeel van een bank als een groenfonds aan te wijzen als het doel en de feitelijke werkzaamheden van dat onderdeel hoofdzakelijk bestaan in het direct of indirect verstrekken van kredieten ten behoeve van erkende groenprojecten. Voor het toezicht op groen beleggen, onder andere op de hoofdzakelijkheidseis, heeft de Belastingdienst voor zo'n onderdeel van een bank ook inzicht nodig in de wijze waarop bij de bank een administratief onderscheid wordt gemaakt tussen eigen spaarproducten (en groene uitzettingen) en die van het onderdeel van de bank dat het groenfonds is. Met dit doel wordt tevens een wijziging van artikel 5.14, zevende lid, Wet IB 2001 voorgesteld waardoor bij ministeriële regeling (ook) regels worden gesteld met betrekking tot het administratieve onderscheid tussen het onderdeel van de bank dat het groenfonds is en de overige onderdelen van de bank. Dit onderscheid kan plaatsvinden door het altijd hanteren van identificeerbare spaarproducten met eigen productcodes en gekoppelde rekeningnummers met een afwijkende nummering bij het onderdeel groenfonds. Voorts moet voor wat betreft de uitzettingen (administratief) blijken dat die (uitsluitend) door het onderdeel groenbank zijn aangegaan. Bij dit toezicht ligt een controletaak voor de accountant van de bank.

*Artikel I, onderdelen E en G (artikelen 6.34 en 6.38 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld in afdeling 6.9 Wet IB 2001, dat ziet op de aftrekbare giften, enige wijzigingen aan te brengen. De voorgestelde wijzigingen hebben betrekking op periodieke giften. In de eerste plaats wordt voorgesteld de definitie van periodieke giften in artikel 6.34 Wet IB 2001 te wijzigen. In dat artikel zijn periodieke giften gedefinieerd als giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke

uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan een instelling of een vereniging zoals gedefinieerd in artikel 6.33 Wet IB 2001. De reden dat wordt gesproken van periodieke uitkeringen is dat de periodieke gift historisch gezien voortkomt uit giften in de vorm van een lijfrente. Het begrip periodieke uitkering is niet gedefinieerd in de wet, maar heeft invulling gekregen in onder meer de rechtspraak.<sup>58</sup> Een van de vereisten voor een periodieke uitkering is dat voldaan moet zijn aan het onzekerheidsvereiste. Met het onzekerheidsvereiste wordt bedoeld dat het totale beloop van een periodieke uitkering afhankelijk moet zijn van een toekomstige onzekere gebeurtenis van "wezenlijke betekenis". Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat een overlijdenskans van minimaal 1% onzeker genoeg is om van een periodieke uitkering te spreken.<sup>59</sup> In de praktijk wordt verondersteld dat indien de periodieke gift afhankelijk is van één leven bij een termijn van vijf jaren aan het onzekerheidsvereiste is voldaan en wordt in die situatie niet getoetst of de overlijdenskans daadwerkelijk groter dan 1% is.<sup>60</sup> Indien een periodieke gift echter van twee of meer levens afhankelijk wordt gesteld, moet daadwerkelijk sprake zijn van een overlijdenskans groter dan 1%. Als geen sprake is van een dergelijke overlijdenskans, kwalificeert de gift niet als periodieke gift maar uitsluitend als andere gift (op grond van artikel 6.39 Wet IB 2001), zoals bijvoorbeeld in de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch.<sup>61</sup> Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld het doen van een periodieke gift eenvoudiger te maken.

Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld periodieke giften los te koppelen van de periodieke uitkeringen door de term periodieke uitkeringen in artikel 6.34 Wet IB 2001 te laten vervallen. Met de voorgestelde aanpassingen van artikel 6.34 Wet IB 2001 worden onder periodieke giften verstaan: giften in de vorm van vaste en gelijkmatige termijnen gedurende vijf of meer jaren die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan instellingen of verenigingen. Het woord "vast" heeft net als voorheen betrekking op het bedrag van de gift maar kan ook zien op een vaste hoeveelheid van bepaalde waardes, zoals certificaten van aandelen, als deze hoeveelheid in de schenkingsovereenkomst is afgesproken. Het woord "gelijkmatig" heeft betrekking op het tijdsverloop tussen de bedragen van de giften. In de praktijk wordt deze eis al soepel uitgelegd als een verplichting om gedurende vijf jaar of meer ten minste jaarlijks uitkeringen te doen. Om te bewerkstelligen dat er onzekerheid is over het aantal van de uiteindelijk uit te keren termijnen, blijft de koppeling met overlijden gehandhaafd. Het is daarbij voldoende dat de periodieke gift afhankelijk is van één of meer levens. Dit betekent overigens niet dat de termijnen niet eerder mogen eindigen dan bij overlijden. Het volgende voorbeeld kan dit verduidelijken.

#### **Voorbeeld PM**

A en B zijn fiscale partners en leggen in een onderhandse akte met een ANBI vast dat zij vijf jaar lang jaarlijks € 1.000 doneren tot uiterlijk het overlijden van de langstlevende.

Als gevolg van de aanpassing van de voorwaarden voor periodieke giften speelt het huidige onzekerheidsvereiste - overlijdenskans van minimaal 1% - zoals dat geldt voor een periodieke uitkering geen rol. Omdat de gift nog wel afhankelijk is van overlijden, kwalificeren dergelijke giften als periodieke giften. A en B mogen jaarlijks € 1.000 aan giften opvoeren in de aangifte.

<sup>58</sup> Men spreekt van een periodieke uitkering, indien de uitkering onderdeel is (of kan zijn) van een reeks uitkeringen (periodiciteitsvereiste), iedere uitkering – op zichzelf – afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis (onzekerheidsvereiste) en de uitkering geen onderdeel is van een complex van rechten en verplichtingen welke bij voortdurende tegenover elkaar staan.

<sup>59</sup> HR 30 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4756. Zie ook Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:4059.

<sup>60</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 maart 2016, nr. BLKB 2015-1389.

<sup>61</sup> ECLI:NL:GHSHE:2020:4059. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld, zie ook conclusie AG ECLI:NL:PHR:2021:760.

Daarnaast wordt voorgesteld artikel 6.38 Wet IB 2001 aan te passen. Periodieke giften als bedoeld in artikel 6.34 Wet IB 2001 zijn onbeperkt aftrekbaar als zij aan de in artikel 6.38 Wet IB 2001 gestelde vereisten voldoen. Kern van dat artikel is dat de periodieke giften moeten zijn vastgelegd in een notariële of onderhandse akte van schenking waarbij de schenker zich verplicht om de periodieke gift gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren. De voorgestelde aanpassing van artikel 6.38, eerste lid, Wet IB 2001 hangt samen met de voorgestelde aanpassing van artikel 6.34 Wet IB 2001. Voorgesteld wordt in artikel 6.38, eerste lid, Wet IB 2001 niet langer te spreken van uitkeringen of verstrekkingen maar van termijnen. Vervolgens wordt voorgesteld een nieuw tweede lid in artikel 6.38 Wet IB 2001 in te voegen dat bepaalt dat de (notariële of onderhandse) akte van schenking voorschrijft dat de periodieke gift aan een ANBI of vereniging in ieder geval wordt beëindigd, bij verlies van de ANBI-status of de status van vereniging en bij faillissement van de ANBI of vereniging. Deze beëindiging kan uitsluitend betrekking hebben op nog niet vervallen termijnen. Deze automatische beëindiging geldt niet indien de schenker in overwegende mate invloed heeft op die omstandigheden, zoals bijvoorbeeld bij zijn "eigen" ANBI.

Voorts wordt voorgesteld een nieuw derde lid in artikel 6.38 Wet IB 2001 in te voegen op grond waarvan het mogelijk is dat in de notariële of onderhandse akte van schenking wordt opgenomen dat de verplichting tot het doen van de periodieke gift vervalt bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker, tenzij de schenker in overwegende mate invloed heeft op die omstandigheden. Deze beëindiging ziet op de nog niet vervallen termijnen van de periodieke gift binnen de periode van vijf jaren. Dit is nu geregeld in een beleidsbesluit.<sup>62</sup>

Op grond van de voorgestelde wijziging van het tot vierde lid te vernummeren artikel 6.38, tweede lid, Wet IB 2001 worden bij ministeriële regeling eveneens regels gesteld waaraan een notariële akte van schenking moet voldoen.

Voorgesteld wordt de in artikel I, onderdelen E en G, opgenomen aanpassingen in de artikelen 6.34 en 6.38 Wet IB 2001 voor het eerst toepassing te laten vinden op periodieke giften waartoe de verplichting bij notariële en onderhandse akten op of na 1 januari 2024 aangegaan wordt.

*Artikel I, onderdeel F (artikel 6.36a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voor de giftenaftrek wordt een onderscheid gemaakt tussen periodieke giften en andere giften. Andere giften worden op grond van artikel 6.39 Wet IB 2001 in aanmerking genomen voor zover zij met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd en voldoen aan de inkomensgrenzen. Met de zinsnede "met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd" wordt bedoeld dat de gift met schriftelijke stukken aannemelijk moet worden gemaakt. Periodieke giften worden, kortgezegd, op grond van art. 6.38 Wet IB 2001 in aanmerking genomen indien zij berusten op een bij notariële of onderhandse akte van schenking aangegane verplichting.

In principe worden giften in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om aan de toepassing van de giftenaftrek voor giften in natura van meer dan € 10.000 de voorwaarde te

---

<sup>62</sup> Onderdeel 2.2.1 van het Besluit van 19 december 2014 (Stcrt. 2014, 36877).

verbinden dat er een onafhankelijke taxatie van de waarde in het economische verkeer is opgesteld. Voor periodieke giften heeft het taxatierapport betrekking op de waarde van deze giften bij het aangaan van de verplichting in een notariële of onderhandse akte. De taxatie moet worden overgelegd indien de inspecteur daarom vraagt.<sup>63</sup>

De ondergrens van € 10.000 wordt toegepast op het totaal aan giften in natura in een kalenderjaar, ongeacht of het andere giften in natura of periodieke giften in natura betreft. Daarbij maakt het geen verschil of sprake is van een gift in natura in gedeelten gedurende het kalenderjaar. Aangezien de grens van € 10.000 een doelmatigheidsgrens is, wordt voorgesteld deze eveneens voor partners te laten gelden in plaats van deze voor partners te verdubbelen. De volgende voorbeelden kunnen de bedoeling en werking van deze bepaling verduidelijken. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat wordt voldaan aan de andere voorwaarden voor giftenaftrek zoals de drempel en het plafond bij andere giften.

#### **Voorbeeld PM**

A geeft een kunstwerk in bruikleen aan een museum voor vijf jaar en ziet af van een vergoeding. Dit is een periodieke gift in natura. A schat de waarde van het bruikleen op € 100.000 per jaar. A laat een taxatierapport opstellen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de periodieke gift in natura gesteld op € 80.000. Dat betekent dat A in de aangiften van de vijf jaren dient uit te gaan van een periodieke gift van € 80.000. Als het museum kwalificeert als een culturele instelling als bedoeld in artikel 5b, vierde lid, AWR, is eveneens de multiplier van € 1.250 van toepassing op grond van artikel 6.39a Wet IB 2001.

#### **Voorbeeld PM**

B schenkt in 2024 vijf schapen en doet voorts een periodieke gift in natura. B vult in de aangifte andere giften van € 1.000 voor de vijf schapen in totaal en een periodieke gift in natura van € 12.000 per jaar in. Voor 2024 zijn de giften in natura in totaal € 13.000. B is dus verplicht een onafhankelijk taxatierapport te laten opstellen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de vijf schapen gesteld op € 2.000 en wordt de waarde in het economische verkeer van de periodieke gift gesteld op € 10.000 per jaar waarmee de waarde in het economische verkeer van de giften in natura € 12.000 bedraagt. De inspecteur corrigeert de aangifte met € 1.000.

#### **Voorbeeld PM**

A en B zijn fiscale partners. A schenkt in 2024 een periodieke gift in natura van € 10.000. B doet een andere gift in natura van € 5.000. Voor 2024 komen de gezamenlijke giften in natura van A en B uit op € 15.000. Daarmee zijn de giften in natura hoger dan € 10.000 met als gevolg dat A en B verplicht zijn een onafhankelijk taxatierapport te laten opstellen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de andere giften in natura gesteld op € 4.000 en wordt de waarde in het economische verkeer van de periodieke gift gesteld op € 8.000, dus in totaal is de waarde in het economische verkeer van de giften € 12.000. De inspecteur corrigeert de aangifte met € 3.000.

#### **Voorbeeld PM**

Voorbeeld PM met dien verstande dat A en B de aangifte hebben ingevuld conform het taxatierapport (€ 12.000 giften in natura) en de giften in natura uitsluitend culturele giften betreffen waarvoor de multiplier

<sup>63</sup> Of het taxatierapport meegaat met de aangifte of moet kunnen worden overgelegd wordt tijdens de consultatieperiode nog gezien.

van toepassing is op grond van artikel 6.39a Wet IB 2001. De giftenaftrek bedraagt in deze situatie € 13.250 inclusief de verhoging voor culturele giften (€ 1.250 voor beide partners gezamenlijk).<sup>64</sup>

#### **Voorbeeld PM**

X verricht gratis werkzaamheden met zijn hoogwerker op zaterdagen en zondagen. Dit vormt een gift in natura. X schat de waarde in het economische verkeer van deze gift op € 25.000 en voert dit bedrag op in zijn aangifte. De inspecteur vraagt een taxatierapport te overleggen. Uit het taxatierapport dat X heeft laten opstellen, blijkt een waarde in het economische verkeer van € 15.000. De inspecteur corrigeert de aangifte met € 10.000.

Voorgesteld wordt dat de aanpassing van de giftenaftrek voor giften in natura ingaat per 1 januari 2024, met dien verstande dat deze aanpassing voor periodieke giften in natura voor het eerst toepassing zal vinden op periodieke giften waartoe de verplichting bij notariële of onderhandse akte op of na 1 januari 2024 aangegaan wordt.

#### *Artikel I, onderdeel H (artikel 9.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Voorgesteld wordt de in artikel 9.5, tweede lid, Wet IB 2001 neergelegde bezwaartermijn ter zake van de beschikking belastingrente onder omstandigheden te verlengen. De termijn voor het instellen van bezwaar tegen een (gedeeltelijke) afwijzing van een herzieningsverzoek eindigt op grond van dat lid op de dag van de dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Als op dat moment niet gedurende een termijn van zes weken bezwaar heeft opengestaan, wordt die termijn ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 9.5, tweede lid, Wet IB 2001 verlengd totdat ter zake van de (gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om herziening van een beschikking belastingrente ten minste zes weken bezwaar heeft opengestaan. Omdat artikel 9.5 Wet IB 2001 niet bepaalt tot welk moment verzoeken om herziening kunnen worden gedaan, wordt voorgesteld dat een verzoek om herziening van een beschikking belastingrente kan worden ingediend tot zes weken na de dag van dagtekening van de aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Die beperking is nodig om te voorkomen dat er een oneindige bezwaarmogelijkheid ontstaat.

Voor de aanvang van de bezwaartermijn geldt ingevolge artikel 22j, aanhef en onderdeel a, AWR dat de dagtekening van de afwijzing van het herzieningsverzoek bepalend is. Indien de dagtekening van de afwijzing van een herzieningsverzoek is gelegen vóór de dag van bekendmaking, geldt dat de termijn vanaf de dag na die bekendmaking gaat lopen.

#### **Artikel II**

#### *Artikel II, onderdeel A (artikel 13bis van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Voor de toelichting op de in artikel II, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 13bis, tweede lid, Wet LB 1964 wordt verwezen naar de toelichting op de in artikel I, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 3.20, tweede lid, Wet IB 2001.

#### *Artikel II, onderdeel B (artikel 20 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

---

<sup>64</sup> Ervan uitgaande dat de aanpassing van de multiplier in het wetsvoorstel Belastingplan 2023 wordt aanvaard.

Voor de toepassing van artikel 20 Wet LB 1964 geldt dat een inhoudingsplichtige bij de berekening van de verschuldigde loonbelasting voor werknemers die niet in Nederland en ook niet in de zogenoemde landenkring<sup>65</sup> wonen geen rekening mag houden met de heffingskortingen. Indien de werknemer niet in Nederland, maar wel in de zogenoemde landenkring woonachtig is, mag op grond van artikel 20, derde lid, Wet LB 1964 alleen rekening worden gehouden met de arbeidskorting.

Met het voorgestelde artikel 20, vijfde lid, Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat een inhoudingsplichtige met ingang van 1 januari 2024 bij de berekening van de verschuldigde loonbelasting voor een zogenoemde uitgezonden ambtenaar alsmede voor zijn fiscale partner en zijn in belangrijke mate door hem onderhouden kinderen die jonger zijn dan 27 jaar rekening mag houden met alle heffingskortingen. Hiertoe is in het voorgestelde vijfde lid een verwijzing opgenomen naar artikel 2.2, tweede en derde lid, Wet IB 2001. Op grond van artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001 wordt een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden gedurende zijn uitzending geacht in Nederland te wonen. Op grond van artikel 2.2, derde lid, Wet IB 2001 geldt dat ook voor zijn fiscale partner en zijn in belangrijke mate door hem onderhouden kinderen die jonger zijn dan 27 jaar.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht betreft deze wijziging een codificatie van een beleidsbesluit<sup>66</sup> op basis waarvan uitgezonden ambtenaren ten aanzien van de heffingskortingen voor de loon- en inkomstenbelasting op dezelfde wijze worden behandeld.

### **Artikel III**

*Artikel III, onderdelen A, D en F (artikelen 8, 12a, 13b, 20a en 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

De voorgestelde wijzigingen in artikel 8, zesde lid, onderdeel b, artikel 12a, tweede lid, onderdeel b, artikel 13b, vierde lid, artikel 20a, tweede lid, onderdeel b, en artikel 28, tweede lid onderdeel c, onder 1°, Wet Vpb 1969 zijn slechts van redactionele aard. Met deze wijzigingen wordt "natuurlijke persoon" vervangen door "natuurlijk persoon".

*Artikel III, onderdeel B (artikel 16 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Artikel 16 Wet Vpb 1969 bevat de giftenaftrek voor de Wet Vpb 1969. In lijn met het voorstel met betrekking tot de giftenaftrek voor de inkomstenbelasting (artikel I, onderdeel F) wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2024 aan de toepassing van de giftenaftrek voor giften in natura van meer dan € 10.000 de voorwaarde te verbinden dat er een onafhankelijk taxatierapport is opgemaakt. Daartoe dient het voorgestelde artikel 16, vierde lid, Wet Vpb 1969 dat gelijkkluidend is aan het voorgestelde artikel 6.36a Wet IB 2001. Het huidige vierde lid van artikel 16 Wet Vpb 1969 wordt in dat kader vernummerd tot vijfde lid van dat artikel.

*Artikel III, onderdeel C (artikel 18 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

---

<sup>65</sup> Hiertoe behoren een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES eilanden.

<sup>66</sup> Onderdeel 2.2 van het Besluit van 27 oktober 2021 (Stcrt. 2021, 44628).

Artikel 10 Wet Vpb 1969 regelt welke bestanddelen niet in aftrek komen bij het bepalen van de winst van binnenlandse belastingplichtigen. Op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 is de wegens genoten voordelen geheven bronbelasting niet aftrekbaar van de winst. Artikel 10 Wet Vpb 1969 is niet van toepassing op buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Artikel 18, vijfde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt namelijk dat het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang wordt opgevat en berekend volgens de regels van hoofdstuk 4 Wet IB 2001. In hoofdstuk 4 Wet IB 2001 is geen bepaling opgenomen op grond waarvan de geheven bronbelasting niet aftrekbaar is. Dit is ook niet nodig, aangezien natuurlijk personen niet belastingplichtig zijn voor de Wet bronbelasting 2021. Dit betekent dat bij buitenlandse belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting met een aanmerkelijk belang geen rekening wordt gehouden met de aftrekuitsluiting van artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. Op 1 januari 2024 treedt de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden<sup>67</sup> in werking. Vanaf dat moment kan er zich een samenloop voordoen indien dividenden die belast zijn op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 tevens belast zijn met bronbelasting. Met de voorgestelde wijziging van artikel 18, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt voorzien in een aftrekuitsluiting die regelt dat buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in de zin van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 de geheven bronbelasting over de voordelen uit het aanmerkelijk belang niet in aftrek kunnen brengen.

*Artikel III, onderdeel E (artikel 27 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 27, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de toelichting op de in artikel I, onderdeel H, opgenomen wijziging van artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001.

#### **Artikel IV**

*Artikel IV, onderdelen A en C (artikelen 1, 4 en 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 1, zevende en achtste lid, 4, zevende lid, onderdeel a, onder 1 en 2, en onderdeel b, en 10a, eerste, tweede, derde, vijfde en zesde lid, onderdeel b, Wet DB 1965 zijn slechts van redactionele aard. Met deze wijzigingen wordt "natuurlijke persoon" vervangen door "natuurlijk persoon".

Per 1 januari 2023 zijn vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 gebracht. Per 1 januari 2022 is aan artikel 1 Wet DB 1965 een tiende lid toegevoegd. Die bepaling regelt dat een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, Wet Vpb 1969 voor de toepassing van de dividendbelasting als opbrengstgerechtigde wordt aangemerkt. Door de in genoemd artikel 1, tiende lid, voorgestelde toevoeging wordt verduidelijkt dat een omgekeerd hybride lichaam ook opbrengstgerechtigde kan zijn ten aanzien van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969.

---

<sup>67</sup> Stb. 2021, 543.



*Artikel IV, onderdeel B (artikel 3 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

Per 1 januari 2023 zijn vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 gebracht. Daartoe zijn diverse artikelen in de Wet DB 1965 aangevuld met deze kapitaalverstrekkingen, maar als gevolg van een omissie is daarbij aanpassing van artikel 3 Wet DB 1965 achterwege gebleven. Voor de volledigheid wordt daarom voorgesteld om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, We Vpb 1969 alsnog toe te voegen aan de opsomming van hetgeen tot de opbrengst behoort voor de dividendbelasting. Hiertoe wordt artikel 3, eerste lid, onderdeel f, Wet DB 1965 aangevuld.

**Artikel V**

*Artikel V, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet bronbelasting 2021)*

In artikel 1.2, tweede lid, van de Wet bronbelasting 2021 is geregeld wie inhoudingsplichtige zijn voor de bronbelasting op dividenden. Het begrip inhoudingsplichtige wordt anders ingevuld voor renten en royalty's enerzijds en dividenden anderzijds. Voor renten en royalty's is ervoor gekozen om het begrip inhoudingsplichtige zo ruim mogelijk te definiëren om geldstromen naar laagbelastende jurisdicties zoveel mogelijk te kunnen raken. De reikwijdte van de bronbelasting op dividenden is echter beperkter. Deze kan immers alleen worden ingehouden bij lichamen die dividenden uitkeren aan – kortgezegd – aandeelhouders. Daarom is ervoor gekozen om de reikwijdte van inhoudingsplichtige nader te specificeren voor dividenden. In dit wetsvoorstel wordt het begrip inhoudingsplichtige voor de bronbelasting op dividenden op twee punten aangevuld. Voorgesteld wordt om de reikwijdte van dit begrip uit te breiden met bepaalde buitenlandse lichamen en met omgekeerde hybride lichamen. De achtergrond daarvan is als volgt.

Het begrip inhoudingsplichtige voor de rente en royalty's kent een restcategorie: naar buitenlands recht opgerichte lichamen die een vergelijkbare rechtsvorm hebben als de naar Nederlands recht opgerichte lichamen zijn ook inhoudingsplichtig. Voor dividenden is een dergelijke restcategorie niet opgenomen. Met de toevoeging van de zinsnede "met de lichamen, bedoeld onder 1° tot en met 5° en 10°, vergelijkbare buitenlandse lichamen" in artikel 1.2, tweede lid, van de Wet bronbelasting 2021 wordt dit alsnog geregeld.

Op 1 januari 2022 is de Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking in werking getreden. Op basis van die maatregel zijn zogenoemde omgekeerde hybride lichamen belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Dergelijke lichamen vallen tevens onder het begrip inhoudingsplichtige voor de bronbelasting op renten en royalty's (artikel 1.2, onderdeel b, onder 13°, van de Wet bronbelasting 2021). In dit wetsvoorstel wordt het begrip inhoudingsplichtige voor dividenden aangevuld met dergelijke omgekeerde hybride lichamen.

*Artikel V, onderdeel B (artikel 3.4a van de Wet bronbelasting 2021)*

Voorgesteld wordt om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969, gelijktijdig met de uitbreiding per 1 januari 2024 van de

bronbelasting naar dividenden<sup>68</sup>, onder de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021 te brengen. De aanpassing strekt ertoe om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deeltgerechtigden aan te merken als voordelen in de vorm van dividenden voor de toepassing van de Wet bronbelasting 2021. Dit is in lijn met artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 waarin is bepaald dat deze vergoedingen niet aftrekbaar van de winst zijn.

Op grond van artikel 3.1, onderdeel c, van de Wet bronbelasting 2021 wordt per 1 januari 2024 bronbelasting geheven over voordelen in de vorm van dividenden. Ingevolge artikel 3.4a, eerste lid, van de Wet bronbelasting 2021, welk artikel eveneens op die datum in werking treedt, behoren vergoedingen uit hoofde van de gerechtigdheid – rechtstreeks of door middel van certificaten – tot de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 aan een in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige tot de belastbare voordelen. Vergoedingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 worden daarbij nog niet genoemd. Bij de grondslag voor de bronbelasting op dividenden is zoveel mogelijk aangesloten bij de bepalingen hieromtrent in de Wet DB 1965. Per 1 januari 2023 zijn vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 gebracht. Door middel van de voorgestelde wijzigingen van artikel 3.4a, eerste en tweede lid, onderdeel f, van de Wet bronbelasting 2021 worden deze vergoedingen met ingang van 1 januari 2024 ook onder de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021 gebracht.

## **Artikel VI**

### *Artikel VI (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)*

De voorgestelde eerste zin van artikel 15, tiende lid, WBR regelt dat de woningwaardegrens, genoemd in het eerste lid, onderdeel p, subonderdeel 4°, van dat artikel jaarlijks bij ministeriële regeling wordt gewijzigd. Daarbij geldt dat de wijziging van deze woningwaardegrens ten minste een jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van die wijziging via die ministeriële regeling bekend wordt gemaakt.

## **Artikel VII**

### *Artikel VII, onderdeel A (artikel 14 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

In artikel 15, vijfde lid, Wet OB 1968, is bepaald dat de aftrek van btw is uitgesloten welke in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Deze aftrekuitsluiting geldt ook voor een ondernemer die de desbetreffende dienst – het verstrekken van spijzen en dranken - niet consumptief verbruikt, maar onder bezwarende titel verricht aan een ander.<sup>69</sup>

Een voorbeeld ter verduidelijking. Ondernemer X vraagt evenementenbureau Y om een volledig verzorgd kerstfeest te organiseren voor zijn personeel. Evenementenbureau Y schakelt

---

<sup>68</sup> Stb. 2021, 543.

<sup>69</sup> Hoge Raad 25 augustus 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5426.

cateraar Z in voor het verzorgen van het eten en het drinken. Cateraar Z brengt een vergoeding in rekening bij evenementenbureau Y. Evenementenbureau Y berekent de kosten vervolgens door aan ondernemer X. Op grond van de huidige wettelijke aftrekuitsluiting kan evenementenbureau Y de door cateraar Z in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. Bij doorberekening van de cateringskosten (inclusief de niet-aftrekbare btw) door het evenementenbureau Y aan ondernemer X is wederom btw verschuldigd, die ondernemer X op zijn beurt niet in aftrek kan brengen.

Om deze cumulatie van btw te voorkomen is per beleidsbesluit – vooruitlopend op wetgeving – goedgekeurd dat een ondernemer de btw in aftrek mag brengen die aan hem in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken, mits deze ondernemer de verstrekking niet afneemt als eindverbruiker en hij op zijn beurt de spijzen en dranken onder bezwarende titel verstrekt aan een ander en daarvoor btw in rekening brengt. De voorgestelde wijziging van artikel 15, vijfde lid, Wet OB 1968 is de codificatie van deze goedkeuring. Het bewerkstelligt dat uitsluiting van het recht op aftrek geen toepassing vindt, indien de belasting in rekening wordt gebracht aan een ondernemer die de desbetreffende dienst – het verstrekken van spijzen en dranken - onder bezwarende titel verricht aan een ander. Deze ondernemer behoudt zijn aftrekrecht op grond van artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968. De uiteindelijke ondernemer die deze spijzen en dranken afneemt als eindverbruiker en verstrekt voor gebruik ter plaatse, heeft geen recht op aftrek van de hiervoor bedoelde in rekening gebrachte btw.

*Artikel VII, onderdeel B (tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

Zoals is aangegeven in het algemene deel van deze memorie, betreffen de voorgestelde posten b 22 en 23 van tabel I Wet OB 1968 de integrale codificatie van een reeds bestaande goedkeuring in het besluit Omzetbelasting, Toelichting Tabel I. Meer specifiek betreft het de volgende diensten: het opfokken van dieren en het opkweken van planten.

De voorgestelde post b 22 van Tabel I Wet OB 1968 ziet niet alleen op het opfokken van dieren die onder a en b van post a 4 van genoemde tabel vallen, zoals, schapen, varkens en zogenoemde slacht- en landbouwpaarden, maar ook op het opfokken van paarden die niet zijn te rangschikken onder b van post a 4 van die tabel. Daardoor blijft het verlaagde btw-tarief van toepassing op zowel de opfokdiensten van paarden die onder b van post a 4 van tabel I, Wet OB 1968 vallen, als op de opfokdiensten van andere paarden, zoals ren- en hobbypaarden.

De opfok van paarden houdt in de zuivere opfok en de africhting. In de praktijk wordt onder 'zuivere opfok' verstaan de tijd waarin het jonge paard kan opgroeien tot jong volwassen paard. Gedurende deze periode wordt het paard verzorgd, groeit het op in groepsverband en wordt het sociaal en handelbaar gemaakt. Er worden geen prestaties van het jonge paard verwacht. De africhting is het (verder) socialiseren van het paard, het zadelmak maken van het paard en het paard zodanig africhten dat het geschikt is voor gebruiksdoeleinden als rij- of menpaard. De africhtingsfase duurt, wil deze fase nog gerekend worden tot de opfokperiode, niet langer dan zes maanden. Bij een langere termijn is het aan de africhter om aan te tonen dat geen sprake is van training. De africhtingsfase eindigt in ieder geval als er een startkaart wordt aangevraagd dan wel aan het einde van het vijfde levensjaar van het paard. Het trainen van een paard bijvoorbeeld tot dressuur- of springpaard behoort niet tot de opfok van paarden.

De voorgestelde post b 23 van tabel I Wet OB 1968 met betrekking tot het opkweken van de in, onderdeel a van tabel I Wet OB 1968 bedoelde planten ziet bijvoorbeeld op opkweekdiensten

door een bedrijf van planten voor de teelt van groente en fruit. Ook het opkweken van bijvoorbeeld gewassen en champignons valt onder deze post. Voor deze opkweekdiensten verandert er in de praktijk niets wat de toepassing van het verlaagde btw-tarief betreft.

## **Artikel VIII**

### *Artikel VIII, onderdeel A (artikel 47 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Voorgesteld wordt om in artikel 47, eerste lid, onderdeel d, Wbm te verduidelijken dat een eindfactuur jaarlijks is en geen betrekking kan hebben op één enkel voorschot, waardoor de verbruiksperiode vervolgens verkort zou kunnen worden. Deze verduidelijking zorgt ervoor dat de voorschotsystematiek met vaste voorschotten die verrekend worden met een eindfactuur uitsluitend toepasbaar is op kleinverbruikers. In de huidige wettekst ontstaat door de definitie van verbruiksperiode de mogelijkheid om grootverbruikers door middel van een voorschotnota en een eindfactuur over een periode korter dan een kalenderjaar te laten afrekenen. Dit heeft als ongewenst gevolg dat de verbruiksperiode ook wordt verkort, in plaats van de gebruikelijke periode van een kalenderjaar.

Aanvullend wordt in het voorgestelde artikel 47, eerste lid, onderdeel e, Wbm verduidelijkt dat de energieleverancier één keer per jaar een eindfactuur opmaakt. Deze wijziging leidt ertoe dat er geen eindfacturen meer kunnen worden gestuurd die op een korter tijdvak dan twaalf maanden betrekking hebben. Op deze manier wordt voorkomen dat grootverbruikers via de voorschotmethodiek die geldt voor kleinverbruikers worden afgerekend, maar worden afgerekend op basis van maandgemeten daadwerkelijk verbruik, waarbij gestart wordt in de eerste tariefschijf. Gedurende het jaar worden de tariefschijven achtereenvolgens doorlopen. Verder wordt "tijdvak" vervangen door "verbruiksperiode" omdat het "tijdvak" in het voorliggende onderdeel d al is gedefinieerd als "verbruiksperiode".

Voorts wordt voorgesteld in artikel 47, achtste lid, Wbm twee zinsneden in te voegen om te verduidelijken dat het tijdsevenredig toepassen van de schijflengten op basis van artikel 61 alleen mogelijk is als sprake is van een overstap naar een andere leverancier, een verhuizing of het einde van een contract. Als deze situaties zich voordoen moet er een eindafrekening worden opgesteld door de oude leverancier. Alleen een eindfactuur is niet voldoende.

### *Artikel VIII, onderdeel B (artikel 61a van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Voorgesteld wordt om in artikel 61a Wbm 'laatste factuur' te vervangen door 'eindafrekening' om verwarring met het begrip 'eindfactuur' te voorkomen. Voor zowel grootverbruikers als kleinverbruikers geldt dat de verbruiksperiode verkort kan worden op het moment dat een contract eindigt. Voor kleinverbruikers was dit al geregeld in de Wbm en voor grootverbruikers is dit sinds 1 januari 2015 geregeld in de Wbm. Door de oude leverancier wordt dan een zogenoemde 'eindafrekening' opgesteld.

## **Artikel IX**

*Artikel IX, onderdelen A, B, C, D en E (artikelen 2e, 2f, 50l, 56 en 80 van de Wet op de accijns)*

In de artikelen 2e, vijfde lid, 2f, eerste lid, 50l, 56, derde lid, en 80, tweede lid, WA worden redactionele verbeteringen voorgesteld. Met deze aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

## **Artikel X**

*Artikel X (artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken)*

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt in het kader van een effectievere fraudeaanpak voorgesteld om de definitie van de kring belastingplichtigen te verbreden. Hiertoe wordt in artikel 17 Wvad een zinsnede toegevoegd. Daardoor kan bij ondernemers die accijnsgoederen vanuit andere lidstaten laten afleveren bij Nederlandse klanten worden nageheven zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.

## **Artikel XI**

*Artikel XI, onderdeel B (artikel 13 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

De voorgestelde wijziging van artikel 13, tweede lid, Awir strekt ertoe de Minister van Financiën de mogelijkheid te bieden om, zoals ook in het algemeen deel van deze memorie is vermeld, op hoofdlijnen kaders te stellen en de concrete invulling daarvan aan de Belastingdienst/Toeslagen te laten, zodat deze snel op behoeften in de praktijk kan inspelen. Met het oog daarop worden twee zaken verduidelijkt. Ten eerste wordt verduidelijkt dat die delegatiebepaling niet is bedoeld om in de Regeling EBV uitputtend te regelen op welke wijze het elektronische formele berichtenverkeer plaatsvindt. Met formeel berichtenverkeer wordt bedoeld op berichten die in een wettelijke regeling worden genoemd, zoals een aangifte of een bezwaarschrift. Ten tweede wordt met de voorgestelde aanpassing verduidelijkt dat de bepaling de bevoegdheid van de Belastingdienst/Toeslagen onverlet laat om op grond van artikel 2:15, eerste lid, tweede zin, Awb aan inkomend elektronisch berichtenverkeer nadere eisen te stellen op het gebied van bijvoorbeeld beveiliging van persoonsgegevens.

## **Artikel XII**

*Artikel XII, onderdeel A (artikel 3a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Voor een toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 13, tweede lid, Awir.

*Artikel XII, onderdeel B (artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De definitie van een algemeen nut beogende instelling (ANBI), relevant voor onder andere de giftenaftrek en bepaalde vrijstellingen van schenk- en erfbelasting, is opgenomen in artikel 5b AWR. In het eerste lid van dat artikel zijn voorwaarden geformuleerd waaraan ANBI's dienen te voldoen. Er wordt een redactionele wijziging voorgesteld waardoor beter tot uitdrukking komt dat ook ANBI's die niet zijn gevestigd in het Koninkrijk der Nederlanden, een andere lidstaat van de EU of een bij ministeriële regeling aangewezen staat, maar in zogenoemde derde landen, in ieder geval dienen te voldoen aan de voorwaarden van het huidige artikel 5b, eerste lid, onderdeel a,

onder 1o tot en met 4o, AWR. Een voorbeeld is de publicatieplicht. Op grond van het huidige artikel 5b, eerste lid, onderdeel b, AWR gelden de voorwaarden in artikel 5b, eerste lid, onderdeel a, AWR niet automatisch voor instellingen in zogenoemde derde-landen. De bedoeling van deze redactionele wijziging is dat de ingevolge artikel 5b, eerste lid, onderdeel b, AWR eventueel door de Minister van Financiën te stellen aanvullende voorwaarden er uitsluitend toe strekken rekening te houden met het bijzondere (toezichts-/handhavings)karakter van het gevestigd zijn in zogenoemde derde landen.

*Artikel XII, onderdeel C (artikel 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

In artikel 30fc, zesde lid, AWR is bepaald dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht met betrekking tot inkomstenbelasting ter zake van te conserveren inkomen als bedoeld in artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 (uitgezonderd te conserveren inkomen dat is ontstaan door toepassing van de artikelen 3.58, eerste lid, of 3.64, eerste lid, Wet IB 2001). In artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 wordt aangegeven wat als te conserveren inkomen wordt aangemerkt.<sup>70</sup> Met de voorgestelde bepaling wordt aan artikel 30fc, zesde lid, AWR een verwijzing naar artikel 2.8, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001 toegevoegd. In deze leden wordt de mogelijkheid tot het opleggen van een conserverende aanslag bij de overgang krachtens erfrecht onder algemene titel en onder bijzondere titel, onderscheidenlijk de verdeling van een nalatenschap binnen twee jaren na overlijden van de erflater, geregeld. Dit betreft situaties waarin de verkrijger van de aanmerkelijkbelangaandelen in het buitenland woont en om die reden niet in aanmerking komt voor de doorschuiffaciliteit van artikel 4.17a onderscheidenlijk 4.17b Wet IB 2001. In deze situaties wordt het te conserveren inkomensbestanddeel beperkt tot het deel dat ingevolge artikel 4.17a onderscheidenlijk 4.17b Wet IB 2001 niet als vervreemdingsvoordeel wordt aangemerkt indien de verkrijger in Nederland zou hebben gewoond ten tijde van de overgang krachtens erfrecht.<sup>71</sup> Met de toevoeging van de verwijzing naar artikel 2.8, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001 in artikel 30fc, zesde lid, AWR wordt de wettekst wederom in lijn gebracht met de bedoeling van de wetgever.

*Artikel XII, onderdeel D (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De voorgestelde aanpassing van artikel 3.133 Wet IB 2001 heeft onder meer tot gevolg dat op grond van artikel 30i, tweede lid, AWR de revisierente van 20% wordt berekend over een evenredig deel van het bedrag dat zonder toepassing van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 op grond van artikel 3.137 Wet IB 2001 bij een afkoop in aanmerking zou moeten worden genomen. Artikel 30i, derde lid, AWR strekt ertoe om bij een korte looptijd van de lijfrente een gunstiger alternatief te bieden voor artikel 30i, tweede lid, AWR. Om dat gunstigere karakter te behouden moet ook in artikel 30i, derde lid, AWR de "voor zover"-bepaling die met de wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 wordt voorgesteld, tot uitdrukking komen. Daartoe wordt voorgesteld aan artikel 30i, derde lid, AWR een zin toe te voegen. Deze zin bepaalt dat indien artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 van toepassing is, het bedrag aan revisierente dat op grond van de vorige zinnen van genoemd derde lid is berekend, wordt vermenigvuldigd met een breuk die nooit hoger dan één kan zijn. De teller van deze breuk is het bedrag dat op grond van

<sup>70</sup> Dit betreft de positieve inkomensbestanddelen die in aanmerking zijn genomen op grond van de artikelen 3.58, eerste lid, 3.64, eerste lid, 3.83, eerste of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid, 4.16, eerste lid, onderdeel h, 7.2, achtste lid, of 7.5, vierde, vijfde of zevende lid, Wet IB 2001.

<sup>71</sup> Zie artikel 2.8, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001.

artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001 in verbinding met de voorgestelde wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking wordt genomen. De noemer van deze breuk is het gezamenlijk bedrag van hetgeen ter zake van de afkoop in het betreffende kalenderjaar wordt ontvangen.

*Artikel XII, onderdeel E (artikel 51 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De voorgestelde wijziging van artikel 51 AWR ziet op de verduidelijking van de omvang van het weigeringsrecht van de belastingplichtige. Daartoe wordt de bestaande tekst van dat artikel in een eerste lid opgenomen - dit betreft dus slechts een technische wijziging - en de voorgestelde verduidelijking in een tweede lid. Voor de formulering van dit tweede lid wordt met het vermelden van de vertrouwelijkheid van de contacten aansluiting gezocht bij het arrest Tradman/Staat.<sup>72</sup> Het tweede lid beoogt tot uitdrukking te brengen dat voor de belastingplichtige de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een verschoningsgerechtigde geen grond is om te weigeren om de informatie die los van die vertrouwelijke contacten bestaat, aan de inspecteur te verstrekken. Dat heeft twee implicaties. Ten eerste ligt in het woord "contacten" als zodanig besloten dat de belastingplichtige niet mag weigeren de informatie te verstrekken waarvan het bestaan niet afhangt van de relatie met de verschoningsgerechtigde. Deze informatie bestaat immers los van enig contact met de verschoningsgerechtigde. Daarbij valt te denken aan jaarrekeningen en bankafschriften waarover de belastingplichtige zelf beschikt. Ten tweede ligt in de "vertrouwelijkheid" van de contacten besloten dat de belastingplichtige niet mag weigeren de informatie te verstrekken waarvan het bestaan weliswaar afhangt van de relatie met de verschoningsgerechtigde, maar welke informatie niet met de verschoningsgerechtigde is gedeeld of van hem is ontvangen in diens hoedanigheid van verschoningsgerechtigde. Als bijvoorbeeld een advocaat informatie van een belastingplichtige ontvangt in zijn hoedanigheid van bestuurder van een vennootschap dan valt die informatie niet onder het verschoningsrecht en heeft de belastingplichtige met betrekking tot die informatie geen weigeringsrecht. Indien van correspondentie tussen anderen dan de verschoningsgerechtigde en de belastingplichtige een afschrift aan die verschoningsgerechtigde - bijvoorbeeld een notaris - wordt toegezonden dan kan evenmin worden gezegd dat reeds daarom de inhoud van die correspondentie met de notaris in die hoedanigheid is gedeeld.<sup>73</sup> Het gaat er dus altijd om na te gaan in welke hoedanigheid de verschoningsgerechtigde informatie heeft verstrekt of ontvangen. Het weigeringsrecht van de belastingplichtige strekt zich immers alleen uit tot de informatie die onder het verschoningsrecht van de verschoningsgerechtigde valt. De inspecteur heeft in dat kader de gelegenheid om de enkele bewering van de belastingplichtige dat het om vertrouwelijke contacten gaat en hij daarom mag weigeren te voldoen aan de verplichtingen van artikel 47 AWR, op aannemelijkheid te toetsen.<sup>74</sup> De vermelding van artikel 47 AWR betekent dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen de actieve meewerkplicht van artikel 47, eerste lid, onderdeel a, AWR en de passieve meewerkplicht van artikel 47, eerste lid, onderdeel b, AWR. Dit onderscheid raakt als zodanig

<sup>72</sup> HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.3.

<sup>73</sup> HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 4.4. Zie ook de toelichting op Regel 3 ("Vertrouwelijkheid") van de Gedragsregels advocatuur, waar onder meer als voorbeeld wordt genoemd "het 'inkopiëren' van een advocaat in de cc-regel van een e-mail met geen ander doel dan de inhoud van de e-mail onder de vertrouwelijkheid te brengen". De Gedragsregels advocatuur hebben overigens geen wettelijke status maar vormen een invulling die de advocatuur geeft aan de wettelijke betamelijkheidsnorm van artikel 46 van de Advocatenwet.

<sup>74</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.4 en HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.3.

immers niet aan de vraag welke informatie in vertrouwelijkheid is uitgewisseld tussen de belastingplichtige en de verschoningsgerechtigde. Daarom wordt met de zinsnede "gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan" de terminologie van beide vormen van de meewerkplicht gebruikt. Het voorgaande geldt ook voor informatiegaring in internationale context omdat het voor het kunnen vaststellen van het juiste bedrag aan verschuldigde belasting niet uitmaakt of de informatie binnen of buiten de landsgrenzen opkomt. Om die reden wordt ook naar artikel 47a AWR verwezen. De informatie ten aanzien waarvan de belastingplichtige zich ingevolge het voorgestelde tweede lid niet op zijn weigeringsrecht mag beroepen moet volgens de regels van artikel 49 AWR worden verstrekt. Daartoe wordt ook naar dat artikel verwezen. De voorgestelde verduidelijking betreft de relatie van de belastingplichtige met een verschoningsgerechtigde die is genoemd in artikel 53a AWR. Dit vloeit logischerwijs voort uit het accessoire karakter van het weigeringsrecht van de belastingplichtige. Zonder verschoningsrecht als bedoeld in artikel 53a AWR heeft de belastingplichtige in de context van de voorgestelde verduidelijking immers geen weigeringsrecht.<sup>75</sup> Voorts is het de bedoeling dat een belastingplichtige zich niet aan de voorgestelde verduidelijking kan onttrekken door informatie buiten zijn beschikking te brengen door bijvoorbeeld het enige exemplaar van een bankafschrift in bewaring te geven aan een verschoningsgerechtigde.<sup>76</sup> In dergelijke gevallen beschikt hij niet over dat exemplaar maar kan hij daar redelijkerwijs wel over beschikken. Wat "redelijkerwijs" is, hangt af van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Tot slot wordt voor de volledigheid opgemerkt dat de voorgestelde verduidelijking geen inhoudelijke wijziging van het weigeringsrecht van de belastingplichtige inhoudt.

*Artikel XII, onderdeel F (artikel 53a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

De huidige tekst van artikel 53a, eerste lid, AWR regelt het fiscale verschoningsrecht van bepaalde geheimhouders zoals advocaten en notarissen.<sup>77</sup> Voorgesteld wordt in genoemd lid richtinggevende jurisprudentie van de Hoge Raad over het verschoningsrecht te codificeren. Dat het bij informatie die onder het verschoningsrecht valt moet gaan om informatie die wordt uitgewisseld met de geheimhouder in "diens hoedanigheid" van verschoningsgerechtigde heeft de Hoge Raad reeds in zijn arrest van 19 november 1985 overwogen.<sup>78</sup> Nadien heeft de Hoge Raad steeds bevestigd dat die hoedanigheid voor een succesvol beroep op het verschoningsrecht essentieel is.<sup>79</sup> Daarom wordt voorgesteld om die essentie te codificeren. Daarnaast wordt voorgesteld aansluiting te zoeken bij de formulering van het verschoningsrecht zoals dat is

<sup>75</sup> De belastingplichtige kan nog wel een weigeringsrecht hebben op grond van het fair play-beginsel, maar de artikelen 51 en 53a zien niet op dat beginsel. Zie voor het fair play-beginsel in het fiscale domein HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

<sup>76</sup> In een dergelijk geval lijkt de verschoningsgerechtigde overigens niet die hoedanigheid te hebben maar enkel de hoedanigheid van bewaarder, zodat het verschoningsrecht niet geldt en het bankafschrift op grond van artikel 48 AWR ook bij de verschoningsgerechtigde zou kunnen worden opgevraagd. Zie ook Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3, p. 22 en 25.

<sup>77</sup> In het algemeen vallen het verschoningsrecht en de geheimhoudingsplicht overigens niet volledig samen. Zonder geheimhoudingsplicht is er geen verschoningsrecht, maar niet iedereen met een geheimhoudingsplicht kan aanspraak maken op een verschoningsrecht, zie HR 22 december 19889, ECLI:NL:HR:1989:AD0997, r.o. 3.2. Zo komt bijvoorbeeld accountants en fiscalisten geen zelfstandig verschoningsrecht toe, terwijl zij wel te maken hebben met vertrouwelijke beroepsuitoefening en zij gebonden zijn aan een professionele geheimhoudingsplicht.

<sup>78</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.3.1. Dat het verschoningsrecht alleen in de hoedanigheid van verschoningsgerechtigde geldt is overigens ook opgemerkt bij de totstandkoming van artikel 53a AWR, zie Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3, p. 25. Dat heeft evenwel niet geleid tot een explicitering in de wettekst.

<sup>79</sup> Zie voor de advocatuur HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258, r.o. 3.3., naar welk arrest de Hoge Raad in latere arresten vaak verwijst, en voor het notariaat HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 4.2. Specifiek in de context van artikel 53a AWR heeft de Hoge Raad dit bevestigd in HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532, r.o. 3.1.3.



neergelegd in het Sv.<sup>80</sup> Zoals is gezegd in het algemeen deel van deze memorie is de voorgestelde maatregel enkel bedoeld als verduidelijking. Zo blijft het dus ook in beginsel de verschoningsgerechtigde die beoordeelt of zijn verschoningsrecht in het concrete geval van toepassing is, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.<sup>81</sup>

### **Artikel XIII**

#### *Artikel XIII, onderdeel A (artikel 7c van de Invorderingswet 1990)*

Voor een toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 13, tweede lid, Awir.

#### *Artikel XIII, onderdeel B (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 wordt een omissie gecorrigeerd. Per 1 januari 2013 is de in de IW 1990 opgenomen renteregeling gewijzigd. Sindsdien is het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente in afzonderlijke wettelijke bepalingen geregeld. Bij deze wijziging is per abuis artikel 28, zesde lid, IW 1990 komen te vervallen. Dit lid regelde onder meer dat wanneer een belastingaanslag waarvan de geldende betalingstermijn is verstreken wordt verminderd als gevolg van de verliescompensatie, invorderingsrente is verschuldigd over het bedrag van de belastingaanslag zoals dat luidde vóór de vermindering.

Met het vervallen van genoemd zesde lid is er niet langer een wettelijke grondslag om invorderingsrente in rekening te brengen wanneer een belastingaanslag waarvan de geldende betalingstermijn is verstreken wordt verminderd als gevolg van een verliesverrekening. Dit is het gevolg van de in het laatste deel van de huidige tekst van artikel 28, eerste lid, IW 1990 opgenomen regel dat er geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht voor zover de belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. Een beschikking verliesverrekening voldoet aan deze drie criteria. Op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, IW 1990 betreft het een belastingaanslag. Voorts vindt verliesverrekening altijd plaats bij dezelfde belasting. Tot slot ziet de beschikking verliesverrekening op het tijdvak vóór het boekjaar waarover het verlies is vastgesteld. Dat betekent dat wanneer het verlies is vastgesteld over het boekjaar 1 januari 2023 tot en met 31 december 2023, de beschikking verliesverrekening ziet op het tijdvak 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022. Hiermee zijn de tijdvakken van de (als belastingaanslag kwalificerende) beschikking verliesverrekening en de belastingaanslag waarmee de verrekening plaatsvindt bij een achterwaartse verliesverrekening hetzelfde. De huidige tekst van artikel 28, eerste lid, IW 1990 sluit hiermee het in rekening brengen van invorderingsrente uit voor zover sprake is van een verliesverrekening.

---

<sup>80</sup> Artikel 218 Sv.

<sup>81</sup> HR 2 maart 2010, ECLI:NL:HR:2012:BJ9262, r.o. 3.3. Algemeen wordt aangenomen dat dit betekent dat de rechter het beroep op het verschoningsrecht slechts marginaal mag toetsen. In Hof Den Bosch 7 januari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:13 lijkt dat hof dat beroep in r.o. 3.12 overigens meer dan marginaal te toetsen. In cassatie is hierover niet geklaagd, zie HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532. Zie HR 6 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1018 voor een geval waarin er redelijkerwijze geen twijfel over kon bestaan dat ten onrechte een beroep op het verschoningsrecht werd gedaan. In die zaak ging het om stukken die niet zagen op enige correspondentie met een medewerker van degene die een beroep deed op het verschoningsrecht (een advocatenkantoor).

Dat is niet in lijn met de hoofdregel op grond waarvan een belastingschuldige invorderingsrente is verschuldigd nadat de enige of laatste betalingstermijn is verstreken. Zoals hiervoor is aangegeven, wordt er alleen géén invorderingsrente in rekening gebracht wanneer de openstaande belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. Deze uitzondering op de hoofdregel heeft ermee te maken dat met de verrekening de verschuldigde belasting wordt gecorrigeerd. Het is naar het oordeel van het kabinet niet passend om bij een belastingaanslag die te hoog is vastgesteld invorderingsrente in rekening te brengen voor zover deze met een nieuwe belastingaanslag die op hetzelfde tijdvak betrekking heeft wordt gecorrigeerd. Een vermindering als gevolg van een verliesverrekening moet niet uitgezonderd worden. De belastingaanslag van een voorgaand jaar wordt dan verminderd met een verlies dat is geleden in het jaar volgend op het jaar waar de belastingaanslag die verminderd wordt betrekking op heeft. In dit geval is de verschuldigde belasting wél juist vastgesteld. Het betreft een fiscale regeling waarmee de belastingschuldigen tegemoet worden gekomen wanneer ze een verlies hebben geleden. Deze vermindering werd in het verleden ook gelijkgesteld met een betaling.<sup>82</sup> Ook wanneer een betaling plaatsvindt na het verstrijken van de geldende betaaltermijn wordt er invorderingsrente in rekening gebracht. Derhalve is het passend om bij een achterwaartse verliesverrekening wél invorderingsrente in rekening te brengen.

Met de thans voorgestelde wijziging wordt het per abuis vervallen van het toenmalige artikel 28, zesde lid, IW 1990 gecorrigeerd. Daarbij is ervoor gekozen om de tekst van genoemd zesde lid op te nemen aan het slot van artikel 28, eerste lid, IW 1990. Hierbij wordt tevens van de gelegenheid gebruikgemaakt om dat lid te herschrijven. Hierbij zijn verder geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

#### *Artikel XIII, onderdelen C en D (artikel 61 van de Invorderingswet 1990)*

Voor de toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 61 en 63 IW 1990 inzake het weigeringsrecht van de belastingschuldige en het verschoningsrecht van bepaalde verschoningsgerechtigden wordt verwezen naar de toelichting bij artikel XII, onderdelen D en E, waarin eenzelfde wijziging voor de belastingheffing is toegelicht.

#### **Artikel XIV**

##### *Artikel XIV, onderdeel A (artikel 1.3 van de Belastingwet BES)*

In dit artikel is het begrip personenauto gedefinieerd. In het verleden was in hoofdstuk VI voor wat betreft de algemene bestedingsbelasting een algemene definitie van het begrip personenauto opgenomen. Er bestond niettemin ten aanzien daarvan onduidelijkheid of de definitie ook voor andere belastingen op de BES eilanden bruikbaar zou zijn. Om daar voor de toepassing van de definitie meer duidelijkheid aan te geven is het begrip personenauto naar de begripsbepalingen van het eerste hoofdstuk verplaatst. Het begrip personenauto is enigszins uitgebreid en geldt ook voor zogenoemde pick-ups: voertuigen waarvan de laadbak niet is overkapt. Dit geldt ook voor bestelauto's met een gesloten laadbak en pick-ups met een enkele cabine; met andere woorden indien tussen de achterwand van de cabine en de bestuurderszitplaats

---

<sup>82</sup> Artikel 28.7.2 van de Leidraad Invordering 2008, zoals dat artikel op 31 december 2012 luidde.

geen noemenswaardige tussenruimte aanwezig is. In die zin wordt afgeweken van de regeling zoals die in Nederland geldt. De reden hiervoor is dat op de BES eilanden een pick-up in veel gevallen als een personenauto wordt gebruikt. Voertuigen die zijn ingericht voor het vervoer van in totaal meer dan negen personen worden echter niet als personenauto beschouwd, maar als een autobus. Ook vrachtauto's behoren niet tot het begrip personenauto. Zij zijn immers niet in betekenende mate ingericht en bedoeld voor het vervoer van personen.

De verruiming van het begrip personenauto heeft wel gevolgen voor de toepassing van artikel 6.19 en artikel 6.19a. Voertuigen die voorheen niet als een personenauto werden gekwalificeerd, en werden ingevoerd onder het normale tarief zullen thans onder een verhoogd tarief voor de algemene bestedingsbelasting; 25% voor Bonaire (in plaats van 8%) en tarieven tussen de 18% en 30% voor Sint Eustatius en Saba (in plaats van 6%).

*Artikel XIV, onderdeel B (artikel 5.2, zevende lid, van de Belastingwet BES)*

Een belastingplichtige moet thans binnen zes maanden na aanvang van het belastingjaar waarvoor het voor de toepassing van de opbrengstbelasting op de BES eilanden wenst te zijn gevestigd, een verzoek bij de belastingdienst doen.

*Artikel XIV, onderdeel C (artikel 5.8 van de Belastingwet BES)*

Een inhoudingsplichtige voor de opbrengstbelasting die niet langer voldoet aan de voorwaarden van artikel 5.2, tweede of derde lid, of op basis van artikel 1.5 niet langer op de BES eilanden is gevestigd wordt voor de toepassing van de opbrengstbelasting op het direct daar aan voorafgaande tijdstip geacht zijn vermogen te hebben uitgedeeld aan de deelgerechtigden tot dat vermogen naar de mate van hun gerechtigheid. Deze regel is ook van toepassing als een inhoudingsplichtige voor de toepassing van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dan wel de Belastingregeling voor het Koninkrijk niet meer wordt aangemerkt als inwoner van de BES eilanden. De Belastingregeling voor het Koninkrijk is echter niet meer van toepassing in de relatie met Curaçao en Sint Maarten. Hierdoor bestond er onduidelijkheid of deze regel van toepassing was voor een inhoudingsplichtige die op grond van de toepasselijke bepalingen in de Belastingregeling Nederland Curaçao of de Belastingregeling Nederland Sint Maarten niet meer wordt aangemerkt als inwoner van de BES eilanden. De aanpassing strekt ertoe deze omissie te herstellen.

*Artikel XIV, onderdeel D (artikel 5.10, eerste lid, van de Belastingwet BES)*

De inhoud van deze bepaling is in een nieuw artikel (artikel 8.87a) in titel 7 van hoofdstuk VIII van de Belastingwet BES opgenomen en enigszins uitgebreid. De nieuwe bepaling strekt ertoe de verplichting die voor binnen de BES eilanden gevestigde lichamen bestond om binnen negen maanden na afloop van het kalenderjaar een gewaarmerkt afschrift van de jaarrekening bij de inspecteur in te dienen uit te breiden in een algemene verplichting die niet meer aan de opbrengstbelasting is gekoppeld.

*Artikel XIV, onderdeel E (artikel 6.1, onderdeel f, van de Belastingwet BES)*

In de Belastingwet BES is thans in hoofdstuk I een algemene definitie van het begrip personenauto opgenomen. Als gevolg hiervan is de definitie zoals deze in artikel 6.1, onderdeel f, was opgenomen overbodig geworden en komen te vervallen.

De verruiming van het begrip personenauto heeft wel gevolgen voor de toepassing van het tarief van de algemene bestedingsbelasting voor de aankoop van voertuigen die thans als personenauto's worden gekwalificeerd. Voertuigen die voorheen niet als een personenauto werden gekwalificeerd en werden ingevoerd onder het normale tarief zullen thans onder een verhoogd tarief voor de algemene bestedingsbelasting; 25% voor Bonaire (in plaats van 8%) en tarieven tussen de 18% en 30% voor Sint Eustatius en Saba (in plaats van 6%).

*Artikel XIV, onderdeel F (artikel 6.4, eerste lid, onderdeel f, van de Belastingwet BES)*

De integratieheffing is een correctie op de heffing van algemene bestedingsbelasting bij de zelfvervaardiging van goederen. Deze heffing heeft tot doel het verschil in algemene bestedingsbelasting te neutraliseren tussen een zelf vervaardigd product en een soortgelijk product indien dat van een andere BES producent zou worden gekocht. Met de integratieheffing wordt alsnog algemene bestedingsbelasting geheven over zelf vervaardigde producten, waarover nog geen algemene bestedingsbelasting gerekend werd. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de kosten voor de inzet van eigen personeel bij de vervaardiging van een onroerende zaak, de waarde van de ingebrachte kavel grond waarop een onroerende zaak wordt gebouwd of de waarde van een lege onroerende zaak dat wordt omgevormd tot bijvoorbeeld een kantoorpand of nieuwe woningen. De integratieheffing werd door ondernemers op de BES als een drempel ervaren bij de bouw van onroerende zaken. Om het kostprijsverhogende karakter weg te nemen, wordt de integratieheffing afgeschaft. Een aantal knelpunten omtrent de toepassing van de integratieheffing is reeds aan de orde gesteld in een besluit van de staatssecretaris van Financiën in 2011 (besluit van 23 september 2011, nr. DV2011/430M). Dat betekent dat paragraaf 3.4 van dit besluit, dat voorwaarden stelt aan de teruggave van algemene bestedingsbelasting ter zake van de bouw van een onroerende zaak op eigen grond, eveneens komt te vervallen.

*Artikel XIV, onderdeel G (artikel 6.14, derde lid, van de Belastingwet BES)*

In zijn algemeenheid is er in de voorgestelde algemene bestedingsbelasting geen verplicht factuurstelsel. Alleen op verzoek van een afnemende ondernemer is de leverancier – de producent die leveringen van door hem voortgebrachte goederen verricht – verplicht een factuur uit te reiken. Echter is in artikel 8.89a, eerste lid, een algemene factuurplicht voor administratieplichtigen opgenomen die voor de toepassing van hoofdstuk VI ook van toepassing is. Om onduidelijkheden te voorkomen ter zake van twee factuurplichten, worden de eisen die artikel 8.89a, eerste lid, aan de factuur stelt leidend. Hierdoor komen de vereisten zoals opgenomen in onderdeel a tot en met g te vervallen.

*Artikel XIV, onderdeel H (artikel 6.22 van de Belastingwet BES)*

In de Belastingwet BES is een kleine ondernemersregeling opgenomen die voorziet in een ontheffing voor algemene bestedingsbelasting voor ondernemers (natuurlijke personen) die een jaaromzet van minder dan USD 20.000 hebben, exclusief de in rekening gebrachte en verschuldigde algemene bestedingsbelasting. Deze omzetgrens is sinds de invoering van de

algemene bestedingsbelasting nimmer verhoogd, dan wel anderszins aangepast aan de prijsindexcijfers van de gezinsconsumptie, hetgeen de reden is dat de omzetgrens voor ondernemers (natuurlijke personen) thans wordt verhoogd tot USD 30.000 per jaar. De verhoging van deze grens verbetert eveneens de efficiëntie van de belastingdienst voor wat betreft de uitvoering van de belastingwetgeving, en biedt tevens een tegemoetkoming aan kleine ondernemers die anders met hoge administratieve lasten te maken hebben.

*Artikel XIV, onderdeel I (artikel 8.6a van de Belastingwet BES)*

Belastingheffing begint bij de beschikbaarheid van de juiste en volledige informatie. Een aanzienlijk deel van deze informatie moet door de belastingplichtige aangeleverd worden. De Belastingdienst krijgt weliswaar ook van derden informatie, maar in veel gevallen is het toch alleen de belastingplichtige die over informatie beschikt en de juistheid en volledigheid daarvan kan beoordelen. Het kan voorkomen dat het de belastingplichtige of inhoudingsplichtige nadien blijkt dat door hem verstrekte informatie niet (meer) juist of niet (meer) volledig is. Op dit moment hoeft de belastingplichtige of inhoudingsplichtige in die situatie niets te doen. Dit is ongewenst. Het zorgen voor de beschikbaarheid van de voor de belastingheffing relevante informatie is een gedeelde verantwoordelijkheid van de Belastingdienst en de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Het mag dan ook van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige verwacht worden dat hij de Belastingdienst uit zichzelf informeert zodra hij ermee bekend is of wordt dat eerder door hem verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist of onvolledig zijn. In Europees Nederland is hiervoor een soortgelijke bepaling van toepassing (artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Voor wat Caribisch Nederland betreft wordt thans ook een verplichting tot het doen van een dergelijke mededeling aan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige opgelegd die vooral van belang is voor suppleties voor de algemene bestedingsbelasting, maar hiertoe niet beperkt is en deze verplichting geldt ten aanzien van alle rijksbelastingen die op de BES worden geheven. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige is bij uitstek bekend met de relevante informatie en dat onjuistheden of onvolledigheden in de algemene bestedingsbelasting voor hem eenvoudig te constateren zijn. Dan mag worden verwacht dat hij dit ook met de Belastingdienst delen. Het voorstel voorziet in de mogelijkheid om het niet-nakomen van de informatieverplichting of van de voorschriften aan te merken als een beboetbaar feit. Het opnemen van een boetemogelijkheid benadrukt het belang dat het kabinet aan deze verplichting hecht. Het wetsvoorstel voorziet uitsluitend in de mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen. De informatieverplichting geldt namelijk alleen indien de belastingplichtige bekend is of wordt met bepaalde onjuistheden of onvolledigheden. Bij het niet doen van mededeling daarvan in strijd met de hem opgelegde verplichting daartoe past geen verzuimboete. De inspecteur zal uiteraard moeten bewijzen dat de onjuistheid of onvolledigheid de belastingplichtige bekend is (geworden). De vergrijpboete bedraagt maximaal 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de informatieverplichting niet is of niet zou zijn geheven.

*Artikel XIV, onderdeel J (artikel 8.7, derde van de Belastingwet BES)*

Als de belastingplichtige die geen uitnodiging heeft gehad tot het doen van aangifte vlak voor het einde van de driejaarstermijn een spontane aangifte indient of verzoekt om uitreiking van een aangifte, heeft de inspecteur vervolgens heel weinig tijd over om nog een belastingaanslag

binnen de driejaarstermijn op te leggen. Om hierin de inspecteur tegemoet te komen wordt artikel 8.7, eerste lid, uitgebreid. Als binnen zes maanden voor het einde van de driejaarstermijn een spontane aangifte of een verzoek tot uitreiking van een aangifte wordt gedaan, wordt die termijn met zes maanden verlengd. Hierdoor krijgt de inspecteur voldoende tijd om de aangifte zorgvuldig te beoordelen en een juiste belastingaanslag op te leggen.

*Artikel XIV, onderdeel K (artikel 8.10 van de Belastingwet BES)*

In artikel 8.10, derde lid, is de termijn opgenomen van vijf jaar, waarbinnen de navorderingsaanslag moet zijn vastgesteld, terwijl in artikel 8.10, vierde lid, de verlengde navorderingstermijn van 12 jaar is opgenomen voor vermogen dat in het buitenland wordt aangehouden of voordelen die in het buitenland opkomen. De navorderingstermijn vangt aan op het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, dan wel op het tijdstip waarop het tijdvak of de belastingplicht eindigt). De navorderingstermijn wordt thans verlengd met de periode waarvoor uitstel is verleend voor het doen van aangifte. Dit geldt ook voor de verlengde navorderingstermijn van artikel 8.10, vierde lid. Voor de duur van de verlenging van de termijn is overigens beslissend het op verzoek verleende uitstel, ook al wordt niet de gehele uitsteltermijn benut.

In de praktijk komt met enige regelmaat voor dat belastingplichtigen een aangifte indienen zonder dat daaraan een uitnodiging tot het indienen ervan is voorafgegaan. Deze werkwijze kan ertoe leiden dat de inspecteur verschillende wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden niet kan uitoefenen. Om mogelijk misbruik van deze situatie tegen te gaan bepaalt artikel 8.10, vijfde lid thans dat als binnen zes maanden voor het einde van de navorderingstermijn een zogeheten 'spontane aangifte' wordt ingediend die termijn met zes maanden wordt verlengd. De verlenging geldt ook als niet meteen ('spontaan') de gegevens worden verstrekt, maar eerst op grond van artikel 8.3, tweede lid wordt verzocht om een uitnodiging tot het doen van aangifte.

*Artikel XIV, onderdeel L (artikel 8.20, derde lid, van de Belastingwet BES)*

Artikel 8.20 bepaalt dat de inspecteur een onjuiste belastingaanslag of beschikking uit eigen beweging kan verminderen. De wet stelt echter geen termijn waarbinnen ambtshalve vermindering mogelijk is, hetgeen voor wat de uitvoering van de regeling betreft als onwenselijk wordt ervaren. Thans wordt voorgesteld om hiervoor een vijf-jaarstermijn te stellen, waarbij wordt aangesloten bij de algemene navorderings- en naheffingstermijn. Voor aanslagbelastingen vervalt de termijn door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Bij afwijkende tijdvakken gaat deze termijn lopen na afloop van het boekjaar of belastingtijdvak. Bij tijdstipbelastingen gaat de termijn lopen na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Ten aanzien van aangiftebelastingen vervalt de termijn door verloop van vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft.

*Artikel XIV, onderdeel M (artikel 8.24a van de Belastingwet BES)*

In de Belastingwet BES is de inhoud van artikel 5.10, de verplichting om binnen negen maanden na afloop van het kalenderjaar een gewaarmerkt afschrift van de jaarrekening bij de inspecteur in te dienen, verplaatst naar een nieuw artikel 8.87a. Dat betekent dat bepalingen

elders in de wet die naar het oude artikel verwezen eveneens moeten worden aangepast. Met deze wijziging van artikel 8.24a, eerste lid, is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

*Artikel XIV, onderdeel N (artikel 8.25 van de Belastingwet BES)*

Artikel 8.25 voorziet in de mogelijkheid om een bestuurlijke boete op te leggen aan de belastingplichtige die de aangifte voor een aanslagbelasting opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doet, hetgeen wordt aangeduid als een vergrijp. Onder de oude redactie van artikel 8.25 was het echter niet mogelijk een vergrijpboete op te leggen bij de primitieve aanslag indien de aangifte onjuist was gedaan. Hierdoor kon bijvoorbeeld de situatie ontstaan dat de belastingplichtige die opzettelijk onjuist aangifte deed niet beboet kon worden als er bij de aanslagregeling onregelmatigheden zouden worden geconstateerd, terwijl indien er sprake zou zijn van navordering in de zin van artikel 8.10 wel een vergrijpboete kon worden opgelegd. Om aan deze ongewenste situatie een einde te maken wordt de bepaling aangepast om het ook mogelijk te maken een vergrijpboete op te leggen bij het vaststellen van de primitieve aanslag.

*Artikel XIV, onderdeel O (artikel 8.83a eerste lid, van de Belastingwet BES)*

In dit artikel wordt een nieuw artikel 8.83a ingevoerd in hoofdstuk VIII van de Belastingwet BES. Hierin wordt een meldingsplicht voor de vastgoedbelasting ingevoerd voor degenen die krachtens bezit of enig ander zakelijk recht op enig moment het genot verkrijgen van een onroerende zaak en in het betreffende kalenderjaar hiervoor geen aanslag opgelegd krijgen. De periode waarbinnen de melding moet worden gedaan bedraagt vier maanden na verkrijging van het genot van de onroerende zaak, of waarvan de onroerende zaak een wijziging ondergaat in de zin van artikel 4.8, eerste lid. Bij verkrijging door meerdere personen of lichamen is het mogelijk dat een van de verkrijgers namens de gezamenlijke verkrijgers een melding aangifte doet of laat doen.

De reden voor deze meldingsplicht is dat de belastingdienst niet altijd de juiste en actuele gegevens heeft om een aanslag in de vastgoedbelasting tijdig en tot het juiste bedrag op te leggen. Daarin wordt thans verandering aangebracht en wordt derhalve een meldingsplicht voor belastingplichtigen ingevoerd.

*Artikel XIV, onderdeel P (artikel 8.87 van de Belastingwet BES)*

Artikel 8.87, eerste lid, beperkt de aan de administratieplichtige opgelegde verplichtingen tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen en tot medewerking aan een boekenonderzoek tot de belastingheffing van derden. Anders dan in de Europees Nederlandse evenknie (artikel 53, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) is niet expliciet bepaald dat deze verplichtingen ook gelden voor administratieplichtigen die inhoudingsplichtig zijn. Hierdoor kan onduidelijkheid bestaan of een inhoudingsplichtige verplicht is mee te werken; bijvoorbeeld bij het instellen van een boekenonderzoek. Deze onduidelijkheid is onwenselijk. Om die reden wordt in artikel 8.87, eerste lid, verduidelijkt dat de in de verplichtingen ook gelden voor administratieplichtigen voor de heffing van belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.

In artikel 8.87, tweede lid, is de verplichting opgenomen om de belastingdienst jaarlijks in de maand januari de opgaaf van alle betalingen aan derden te verstrekken. In de praktijk blijkt echter dat administratieplichtigen de opgaaf van betalingen aan derden niet, dan wel niet volledig

doen. Het is daarnaast tevens de vraag of de opgaaf van betalingen aan derden bij een ruime opvatting (zoals vergoedingen die worden betaald aan ondernemers of kleine zaken die worden gekocht zoals een kop koffie of een versnapering in een restaurant) geen overlapping is van de factuurplicht van artikel 8.89a. Tegen deze achtergrond wordt thans duidelijkheid geschapen ten aanzien van betalingen aan derden. Thans wordt deze verplichting teruggebracht tot het indienen van een opgaaf van betalingen aan derden, niet zijnde werknemers (voor wie de verzamelloonstaatverplichting geldt) of administratieplichtigen (voor wie de factuurplicht op basis van artikel 8.89a geldt). Dit geeft duidelijkheid aan werkgevers en andere administratieplichtigen, het vermindert tevens de administratieve lastendruk en houdt tevens de gegevensstroom voor de belastingdienst beheersbaar.

*Artikel XIV, onderdeel Q (artikel 8.87a van de Belastingwet BES)*

Elk op de BES eilanden gevestigd lichaam is gehouden jaarlijks binnen negen maanden na afloop van het boekjaar een door de bestuurder van het lichaam gewaarmerkt afschrift van de jaarrekening, bestaande uit een balans, winst- en verliesrekening en toelichting op deze stukken bij de inspecteur in te dienen. Op basis van de tekst van artikel 5.10, eerste lid, was het onduidelijk of deze verplichting ook gold voor de belastingplichtige die niet op de BES is gevestigd, maar wel een onderneming drijft met behulp van een op de BES aanwezige vaste inrichting of een op de BES woonachtige of gevestigde vaste vertegenwoordiger. Ook was het opnemen van deze verplichting in hoofdstuk V van de Belastingwet BES verwarrend. De verplichting was immers niet gekoppeld aan een daadwerkelijke uitdeling in de zin van artikel 5.1. De aanpassing strekt ertoe de verplichting die voor binnen de BES eilanden gevestigde lichamen bestond uit te breiden in een algemene verplichting en die is opgenomen in titel 7 van hoofdstuk VIII van de Belastingwet BES en die voorts niet aan de opbrengstbelasting is gekoppeld. Voorts geldt de verplichting voor alle op de BES eilanden aanwezige vaste inrichtingen of op de BES eilanden aanwezige vaste vertegenwoordiger. In die zin is artikel 8.83a, eerste lid, uitgebreid ten opzichte van artikel 5.10, eerste lid. Het tweede tot en met het vierde lid van artikel 8.87a zijn gelijkloidend aan het vervallen artikel 5.10, tweede tot en met het vierde lid.

*Artikel XIV, onderdeel R (artikel 8.88 van de Belastingwet BES)*

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 8.88 van de Belastingwet BES inzake het weigeringsrecht van een belastingplichtige en het wettelijke verschoningsrecht van bepaalde verschoningsgerechtigden wordt verwezen naar de toelichting bij artikel XII, onderdelen D en E, waarin eenzelfde wijziging voor de belastingheffing op grond van de AWR is toegelicht. Overeenkomstige toepassing van het voormelde op de invordering is geborgd door artikel 8.90 van de Belastingwet BES.

**Artikel XV**

*Artikel XV, onderdeel A (artikel 6 van de Wet inkomstenbelasting BES)*

In de Belastingwet BES is thans in hoofdstuk I een algemene definitie van het begrip personenauto opgenomen. Als gevolg hiervan is de definitie zoals in deze bepaling opgenomen aangepast.



*Artikel XV, onderdeel B (artikel 9a, derde lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting BES)*

In de Belastingwet BES is thans in hoofdstuk I een algemene definitie van het begrip personenauto opgenomen. Als gevolg hiervan is de definitie zoals in deze bepaling opgenomen aangepast.

*Artikel XV, onderdeel C (artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES)*

Artikel 25 van de Wet inkomstenbelasting BES bevat de bepaling inzake de jaarlijkse inflatiecorrectie. In het tweede lid van dit artikel wordt de verdeelsleutel, noodzakelijk voor de bepaling van de afzonderlijke prijsindexcijfers voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba, geactualiseerd. Dit gezamenlijke prijsindexcijfer wordt door het Centraal Bureau voor de Statistiek berekend door het gemiddelde te nemen van de prijsindexcijfers van Bonaire, Sint Eustatius en Saba en deze prijsindexcijfers te wegen aan de hand van het aantal inwoners. De inwonersaantallen zijn sinds 2010 echter niet meer aangepast. Thans wordt bepaald dat de verdeelsleutel aan de hand van de laatst bekende inwonersaantallen wordt aangepast, te weten het jaar 2021.

Het vierde lid biedt de Minister de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur de tabelcorrectiefactor te beperken tot tenminste 50%. De algemene maatregel van bestuur dient tenminste twee maanden voor het begin van het kalenderjaar tot stand te komen. Deze termijn biedt weinig ruimte om van de bevoegdheid om de tabelcorrectiefactor te beperken gebruik te maken, op het moment dat het Centraal Bureau voor de Statistiek pas aan het einde van het kalenderjaar de vereiste informatie publiceert. Om hieraan tegemoet te komen wordt thans bepaald dat de termijn om de tabelcorrectiefactor te beperken wordt verkort tot een maand.

## **Artikel XVI**

*Artikel XVI, onderdeel A (artikel 6 van de Wet loonbelasting BES)*

In de wet ontbrak een bepaling voor aanspraken die het recht geven om toekomstige uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen. Deze omstandigheid heeft in het verleden tot onduidelijkheid geleid voor wat betreft de vraag of er zonder uitdrukkelijk wettelijk voorschrift bij het toekennen door de werkgever van een aanspraak op uitkeringen sprake is van het genieten van inkomsten. Een voorschrift met die strekking heeft vooral een praktische achtergrond. Als een aanspraak wordt verstrekt, wordt deze op het moment van toekennen als hoofdregel tot het belaste loon gerekend. Niettemin is het moeilijk te bepalen wat de waarde is van de te belasten aanspraak op het moment van toekenning. Daarom wordt er thans de voorkeur aangegeven om niet de aanspraken maar de uiteindelijke uitkeringen te belasten. Dit wordt bereikt door de aanspraak weliswaar expliciet als loon te kwalificeren maar tevens ook vrij te stellen. De uitkeringen zijn in dat geval aan te merken als loon, en vallen alsdan onder het bereik van artikel 6, eerste lid.

Het voorgestelde derde lid regelt dat uitkeringen of verstrekkingen, die voortkomen uit een aanspraak die op grond van de bepalingen van de Wet loonbelasting BES belast had moeten worden, maar niet zijn belast, belast kunnen worden. Op grond van de omkeerregel worden (in afwijking van de hoofdregel) de aanspraken vrijgesteld en de uitkeringen belast. Het ten onrechte

toepassen van de omkeerregel heeft tot gevolg dat de aanspraken onbelast blijven, terwijl op een later moment blijkt dat dit niet terecht was. In het algemeen kan dit dan niet meer volledig worden hersteld door middel van naheffing en/of navordering. Het ten onrechte toepassen van de omkeerregel kan onder de huidige wetgeving slechts worden gecorrigeerd voor zover de naheffings- en/of navorderingstermijn van vijf jaar opgenomen in hoofdstuk VIII van de Belastingwet BES nog niet is verstreken. In veel gevallen zal het bij de toepassing van de omkeerregel echter gaan om een langere periode dan vijf jaar. Dit probleem speelt met name bij pensioenen. Ook bij andere regelingen waar de omkeerregel wordt toegepast en lange termijnen van toepassing zijn kan deze bepaling van belang zijn. Het nieuwe derde lid van artikel 6 voorkomt dat én de aanspraken niet worden belast (omdat de regeling destijds als zuiver werd gezien en mogelijk in eerste instantie ook zuiver is geweest) én de uitkeringen onbelast moeten blijven (omdat de regeling naderhand niet zuiver blijkt te zijn en er zonder de wijziging van artikel 6 dus geen grondslag is om de uitkeringen te belasten). Met deze bepaling wordt zeker gesteld dat óf de aanspraken óf de uitkeringen worden belast. Met het belasten van de uitkeringen wordt aangesloten bij de wijze waarop de werkgever en de werknemer de aanspraak zelf steeds hebben behandeld. Het vrijstellen van de aanspraak (en het toepassen van de omkeerregel) impliceert dat de uitkeringen in beginsel worden belast. De voorgestelde bepaling bewerkstelligt dit ook en brengt derhalve geen nadeel toe aan de positie van de belastingplichtige.

In het vijfde lid wordt een aantal emolumenten toch vrijgesteld, al dan niet afkomstig van de werkgever. Deze beloningsbestanddelen zouden als hoofdregel tot het belaste loon moeten worden gerekend als geen expliciete vrijstelling was gegeven. In de eerste plaats is een aantal aanspraken vrijgesteld. Daarmee wordt meestal bereikt dat niet de genoemde aanspraken zelf maar de daaruit voortvloeiende uitkeringen worden belast. Dit wordt bereikt door de werking van de zogenoemde omkeerregel. De achtergrond is dat een toegezegde aanspraak vaak pas in de toekomst leidt tot daadwerkelijk genoten loon. Ook is een aantal uitkeringen van uiteenlopende aard vrijgesteld. Als voorbeeld kan een vergoeding van schade aan of verlies van goederen van de werknemer in verband met het werk worden genoemd. Een ander voorbeeld betreft de belastingvrije eenmalige uitkering door de werkgever aan de nabestaanden van een overleden werknemer indien deze niet hoger is dan drie bruto maandlonen.

In het zesde lid wordt de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling andere emolumenten op te nemen die kunnen worden vrijgesteld.

*Artikel XVI, onderdeel B (artikel 6C van de Wet loonbelasting BES)*

In onderdeel B wordt de definitie van personenauto in lijn gebracht met de algemene definitie zoals opgenomen in artikel 1.3, onderdeel t, van de Belastingwet BES. Op deze wijze wordt verduidelijkt dat voertuigen die aan bepaalde kenmerken voldoen, zoals pick-ups en bestelauto's voor wat de loonbelasting betreft onder de bijtellingsregeling van artikel 6c, tweede en derde lid, vallen.

*Artikel XVI, onderdeel C (artikel 8, derde lid, van de Wet loonbelasting BES)*

In onderdeel C wordt een typefout hersteld.

*Artikel XVI, onderdeel D (artikel 9a van de Wet loonbelasting BES)*

Voor werknemers die arbeid verrichten ten behoeve van een lichaam waarin zij of hun partner een aanmerkelijk belang hebben (directeuren-groootaandeelhouders oftewel DGA's) geldt de zogenoemde gebruikelijkloonregeling. Deze regeling bepaalt op welk bedrag het loon van de DGA minimaal gesteld moet worden en is bedoeld om te voorkomen dat de aanmerkelijkbelanghouder zichzelf geen loon toekent en zich de opbrengsten van de vennootschap enkel in de vorm van vervreemdingsvoordelen en reguliere voordelen doet toekomen. Op deze manier wordt ook meer de economische werkelijkheid gevolgd. Immers, voor de aanmerkelijkbelanghouder draagt de winst van de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft en waarvoor hij werkzaam is, zowel een arbeidscomponent als een kapitaalcomponent in zich. Het normbedrag voor de gebruikelijkloonregeling (de arbeidscomponent) werd als hoofdregel jaarlijks tenminste gesteld op USD 14.000. In de afgelopen jaren is de hoogte van dit normbedrag nimmer aangepast, terwijl de belastingvrije som in de Wet inkomstenbelasting BES wel jaarlijks wordt gecorrigeerd aan de prijsindexverhouding zoals wordt berekend door het Centraal Bureau voor de Statistiek. Thans is de belastingvrije som dermate hoog (in 2022: USD 12.198) dat slechts een zeer beperkt deel van het op het normbedrag gestelde loon daadwerkelijk in de heffing van loon- en inkomstenbelasting wordt betrokken.

De belangrijkste wijziging ten opzichte van de huidige vormgeving van de gebruikelijkloonregeling is de introductie van het begrip "meest vergelijkbare dienstbetrekking" ter vervanging van het begrip "soortgelijke dienstbetrekking". Onder de huidige regeling wordt onder meer aangesloten bij het bedrag dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt in het economische verkeer gebruikelijk is. Het blijkt echter vaak onmogelijk om een "soortgelijke dienstbetrekking" aan te wijzen, mede omdat regelmatig wordt betoogd dat er verschillen zijn met de door de inspecteur aangewezen soortgelijke dienstbetrekking. Deze verschillen kunnen bijvoorbeeld zijn dat de verantwoordelijkheden verschillen of dat de werkzaamheden plaatsvinden in een andere regio, in een bedrijf van een andere grootte of in een andere sector. Dit leidt tot discussies tussen DGA's en de Belastingdienst. Ook kan het voorkomen dat een soortgelijke dienstbetrekking waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt geheel ontbreekt. Het gevolg daarvan kan zijn dat het loon op het standaardbedrag van USD 14.000 gesteld wordt, terwijl duidelijk is dat dit bedrag onzakelijk laag is. Om het loon in die situaties toch op een gebruikelijk loon vast te kunnen stellen, wordt het criterium van de "soortgelijke dienstbetrekking" vervangen door het criterium van de "meest vergelijkbare dienstbetrekking". Een soortgelijke dienstbetrekking kan ontbreken, maar een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat altijd. De meest vergelijkbare dienstbetrekking is de dienstbetrekking van alle bij de inhoudingsplichtige en bij de inspecteur bekende dienstbetrekkingen. Hierbij speelt een aanmerkelijk belang geen rol en is het zakelijk bepaalde loon bekend of kan het in redelijkheid geschat worden. Van het loon in deze meest vergelijkbare dienstbetrekking wordt bij de toepassing van de regeling uitgegaan.

Het loon wordt gesteld op 90% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking of, als dat hoger is, het loon van de meestverdienende werknemer. Het loon wordt niet lager gesteld dan twee keer de belastingvrije som, of (als dat nog lager is) het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking (zonder de doelmatigheidsmarge van 10%). De bewijslast is thans ook anders verdeeld dan bij de soortgelijke dienstbetrekking. Toen was het normbedrag van USD 14.000 het uitgangspunt en rustte op de inspecteur het bewijs dat het (gebruikelijke) loon hoger was en op de

inhoudingsplichtige het bewijs dat het lager was. Bij de meest vergelijkbare dienstbetrekking is dat anders. Een meest vergelijkbare dienstbetrekking bestaat immers altijd. De inspecteur en inhoudingsplichtige kunnen over en weer een vergelijkbare dienstbetrekking aandragen. Vervolgens wordt aansluiting gezocht bij het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Voor de belastingplichtige die onder de regeling valt en verder geen werknemers in dienst heeft, anders dan diens echtgenoot of bloed- en aanverwanten in de derde graad, wordt het loon afgeleid van de netto-omzet. Hiermee krijgt de afroonmethode een wettelijke basis.

In het vijfde lid (het voormalige tweede lid) is een omissie hersteld. Het is op verzoek mogelijk om het bedrag van het gebruikelijk loon te stellen op het bedrag van de commerciële winst van de vennootschap waarin de aanmerkelijkbelanghouder een aanmerkelijk belang bezit. In de bepaling stond dat de werknemer dit verzoek moest indienen. Dat moet echter de inhoudingsplichtige zijn. Met deze aanpassing is verder geen inhoudelijke wijziging beoogd.

## **Artikel XVII**

*Artikel XVII, onderdeel A (artikel 2.51, eerste lid, van de Douane- en Accijnswet BES)*

In artikel 2.51, eerste lid van de Douane- en Accijnswet BES is een algemene identificatieplicht opgenomen indien de inspecteur hier voor de uitvoering van de wet om verzoekt. Voor wat betreft de wijze waarop aan de identificatieplicht kan worden voldaan wordt verwezen naar artikel 3 van de Wet identificatie bij financiële dienstverlening BES. Deze wet is echter vervangen door de Wet identificatieplicht BES, alwaar artikel 2 de identificatiemiddelen opsomt waar deze bepaling naar verwijst. Dit onderdeel herstelt deze omissie. Met het gebruik van de term identiteitsdocument wordt aangesloten bij de terminologie van de Wet identificatieplicht BES.

*Artikel XVII, onderdeel B (artikel 2.78, vijfde lid, onderdeel a, van de Douane- en Accijnswet BES)*

Het vijfde lid van dit artikel heeft betrekking op de termijnen die van toepassing zijn op de betaling van de douaneschuld en bestuurlijke boete. In het geval waarbij het bedrag van de douaneschuld en bestuurlijke boete bij wijze van mededeling aan de schuldenaar bekend wordt gemaakt, diende de betaling uiterlijk de eerste werkdag volgend op de dag van ontvangst van de mededeling te worden voldaan. In de praktijk werd de betaaltermijn van slechts één werkdag als erg kort ervaren, hetgeen de reden is dat deze betaaltermijn is verruimd naar 10 dagen. Hiermee wordt aangesloten bij de betaaltermijn in de gevallen als beschreven in het vijfde lid, onderdeel b, waarbij het bedrag van de douaneschuld en bestuurlijke boete bij beschikking wordt vastgesteld.

*Artikel XVII, onderdeel C (artikel 2.113, tweede lid, van de Douane- en Accijnswet BES)*

Dit artikel ziet op de gevallen waarin een onjuiste aangifte betrekking heeft op goederen waarvoor invoerrechten zijn verschuldigd en waar de onjuiste aangifte tot gevolg heeft dat er geen of te weinig invoerrechten worden betaald. Het tweede lid ziet op de specifieke gevallen waarin een handelen of nalaten van een schuldenaar tot gevolg heeft dat de ontstane douaneschuld wordt nagevorderd. Abusievelijk werd hier onder andere verwezen naar de navorderingsbepaling van artikel 2.78, derde lid. Dat moet artikel 2.78, zevende lid zijn. Dit onderdeel herstelt deze omissie.

## **Artikel XVIII**

### *Artikel XVIII (Wet vrachtwagenheffing)*

Artikel 30 van het voorstel van wet voor de Wet vrachtwagenheffing wijzigt de tabel in artikel 25a, eerste lid, Wet MRB 1994. Per abuis sluiten twee gewichtscategorieën van vrachtwagens niet op elkaar aan in dat wetsvoorstel. Het onderhavige voorstel wijzigt de grens van één van die categorieën zodat deze weer aansluit op de in genoemde tabel opgenomen volgende categorie. Deze wijziging treedt eerder in werking dan dat artikel 30 van de Wet vrachtwagenheffing in werking treedt.

## **Artikel XIX**

### *Artikel XIX (inwerkingtreding)*

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2024.