

Versie 1.0 Internetconsultatie

Fiscale verzamelwet 2025

Memorie van Toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Algemene toelichting maatregelen.....	2
2.1 Maatregelen lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001	2
2.2 Wijziging Wet inkomstenbelasting 2001	6
2.3 Aanpassingen delegatiebepaling wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.....	9
2.4 Wijziging belasting van rechtsverkeer: Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom.....	11
2.5 Wijziging belasting van rechtsverkeer: Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting met economische eigendom	14
2.6 Wijziging belasting van rechtsverkeer: VoV-vrijstelling voor aanhorigheden.	16
2.7 Wijziging gronden tot intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat in de wet op de accijns.	17
2.8 Wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen	17
2.9 Wijziging bepaling hoogte percentage belastingrente in de algemene wet inzake rijksbelastingen	19
2.10 Wijziging boetegrondslag, verlenging boetetermijn deelnemer en grondslag schuldonderzoek.....	20
2.11 Wijziging bepaling invorderingsrente in de invorderingswet 1990.....	25
2.12 Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de wet op de internationale bijstandsverlening..	26
3. Budgettaire aspecten	27
4. Grenseffecten	27
5. EU-aspecten	27
6. Doenvermogen	27
7. Gevolgen voor Burgers en het bedrijfsleven	29
8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen.....	29
9. Advies en consultatie	30
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING.....	31

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 2025 (FVW 2025) wenselijk dat ze per 1 januari 2025 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- Maatregelen lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001
- Wijziging Wet inkomstenbelasting 2001
- Aanpassing delegatiebepaling wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- Wijziging belasting van rechtsverkeer: VoV-vrijstelling voor aanhorigheden;
- Wijziging gronden tot intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat in de wet op de accijns;
- Wijziging bepaling hoogte percentage belastingrente in de algemene wet inzake rijksbelasting;
- Wijziging boetegrondslag, verlenging boetetermijn deelnemer en grondslag schuldonderzoek;
- Wijziging bepaling invorderingsrente in de invorderingswet 1990;
- Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de wet op de internationale bijstandsverlening;

2. Algemene toelichting maatregelen

NB: Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting van enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Maatregelen lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001

Vanuit de uitvoeringspraktijk en jurisprudentie zijn een aantal, vooral technische, aanpassingen voor lijfrenten en pensioenen opgekomen. Voorgesteld wordt om deze maatregelen in de wet op te nemen. Hieronder volgt per maatregel een toelichting.

Afschaffen lijfrente voor meerderjarig invalide kind (MIK-lijfrente)

De MIK-lijfrente is een bijzondere lijfrentevorm die fiscaal wordt gefaciliteerd, waarvan de termijnen toekomen aan een meerderjarig invalide (klein)kind. De opbouw (premie-inleg) door de (groot)ouders wordt fiscaal niet begrensd: er hoeft niet te worden getoetst aan de jaar- of reserveringsruimte zoals geldt voor lijfrenten die dienen ter compensatie van een pensioentekort. Een ingegane uitkering eindigt uitsluitend bij overlijden van het invalide (klein)kind. Uit data van de Belastingdienst over 2014 volgt dat in aangiften inkomstenbelasting, in aftrek gebrachte premies voor een MIK-lijfrente in 90% van de gevallen zijn gedaan terwijl daar volgens de wet geen recht op bestond. Overigens betekent dit niet dat sprake is van een correctie van 90% aan premieaftrek. Het is namelijk mogelijk dat belastingplichtigen, ondanks dat zij ten onrechte

premies voor de MIK-lijfrente hebben afgetrokken, wel in aanmerking komen voor de aftrek van betaalde premies voor een andere lijfrente. Uit navraag bij het Verbond van Verzekeraars volgt dat MIK-lijfrenten niet meer aangeboden worden door verzekeraars voor nieuwe klanten aangezien hier geen of een te beperkte markt voor is. Omdat de regeling tot veel fouten in de aangifte leidt en het product niet meer wordt aangeboden op de markt, wordt voorgesteld de mogelijkheid tot het opbouwen van een MIK-lijfrente te laten vervallen waarbij overgangsrecht wordt geboden voor het afwikkelen van bestaande MIK-lijfrenten. Dit overgangsrecht houdt in dat een reeds bestaande MIK-lijfrente kan worden afgewikkeld op de reguliere wijze, kan worden afgekocht zonder revisierente of kan worden omgezet naar een oudedagslijfrente op het leven van de begunstigde van de MIK-lijfrente.

Gelijktrekken uiterste ingangsdatum lijfrenteverzekering met lijfrenterekening en lijfrentebeleggingsrecht

Een lijfrenteverzekering dient uiterlijk in te gaan in het jaar waarin de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar wordt bereikt, maar kan worden uitgekeerd met een jaarbetaling achteraf. De eerste termijn kan bijvoorbeeld worden uitgekeerd in het jaar waarin de AOW-gerechtigde leeftijd plus zes jaar wordt bereikt. Voor de lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht is in de wet bepaald dat de eerste termijn uitgekeerd moet zijn in het jaar waarin de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar wordt bereikt. De lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht kunnen niet met jaarbetaling achteraf worden uitgekeerd. Voorgesteld wordt dit onbedoelde verschil tussen lijfrenteverzekeringen enerzijds en lijfrenterekeningen en lijfrentebeleggingsrechten anderzijds gelijk te trekken door ook voor een lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht jaarbetaling achteraf mogelijk te maken.

Legataris als begunstigde bij de lijfrenterekening, het lijfrentebeleggingsrecht en bij de oudedagsverplichting

Volgens de huidige wet kan een lijfrenterekening, lijfrentebeleggingsrecht en een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV) na overlijden van de gerechtigde alleen toekomen aan de erfgenamen. In de praktijk komt het voor dat een partner geen erfgenaam is, maar wel is aangewezen als legataris voor de lijfrenterekening, het lijfrentebeleggingsrecht of de ODV. Fiscaal wordt een dergelijke lijfrenterekening, lijfrentebeleggingsrecht of ODV dan onzuiver (met fiscale sancties tot gevolg alsof is afgekocht). Voorgesteld wordt om de legataris ook op te nemen naast de erfgenamen.

Termijnstelling aanvaarden begunstiging lijfrenten

De huidige wet kent geen termijn voor het al dan niet aanvaarden van een begunstiging door een erfgenaam van een lijfrente. Als hiermee lang wordt gewacht kan de navorderingstermijn verjaren met gevolgen voor de mogelijkheid tot belastingheffing over de lijfrente. Voorgesteld wordt om een termijn te stellen en hiervoor aan te sluiten bij de reeds geldende termijn die geldt op de expiratedatum van een lijfrente. In die situatie geldt een termijn van twee kalenderjaren na het jaar waarin een belastingplichtige gerechtigd is geworden tot een lijfrente.

Lijfrenterekening en lijfrentebeleggingsrecht gelijktrekken met lijfrenteverzekeringen bij verdeling bij echtscheiding.

In het kader van een echtscheiding kan een lijfrenteverzekering zodanig worden aangepast dat de uitkeringen direct ingaan ten gunste van de ex-partner en uiterlijk eindigen bij diens overlijden. Hiermee kan aan een alimentatieverplichting worden voldaan. Voorgesteld wordt dit ook mogelijk te maken voor de lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht zodat deze producten fiscaal gelijk worden behandeld.

Voorkomen boxsplitsing van oude lijfrenten als gevolg van arresten Hoge Raad uit 2018.¹

Als een lijfrente niet langer voldoet aan de fiscale voorwaarden (onzuiver wordt), wordt deze eerst belast in box 1 en wordt de waarde van de lijfrente vervolgens als bezitting aangemerkt in box 3. Voor lijfrenten waarover voor 2001 premieaftrek heeft plaatsgevonden, heeft de Hoge Raad in 2018 geoordeeld dat bij het onzuiver worden van de lijfrente, de saldomethode dient te worden toegepast. Dit houdt in dat er, voor zover dat betrekking heeft op hetgeen is opgebouwd voor 2001, heffing in box 1 plaatsvindt en dit deel niet in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3. Bij het nadien uitkeren van de lijfrente is het reeds in box 1 belaste deel niet meer belast, maar slechts het rendement. Dit leidt echter tot boxsplitsing. Het deel van de lijfrente waarvoor premieaftrek is genoten na 2001 komt wel in box 3. Deze boxsplitsing is een onwenselijke situatie voor de uitvoeringspraktijk, zowel voor de Belastingdienst als voor de aanbieders van lijfrenten. Ook belastingplichtigen zijn veelal niet gebaat bij het toepassen van boxsplitsing. Voorgesteld wordt om het overgangsrecht uit de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Inv Wet IB 2001) zodanig aan te passen, dat bij het onzuiver worden van de lijfrente, deze geheel in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3.

Geen revisierente bij afkoop van een lijfrente over het onbelaste deel

Bij afkoop van een lijfrente bepaalt de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) dat belasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van de lijfrente, te bepalen op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de afkoop, verminderd met een gemaximeerd bedrag aan niet in aftrek genomen lijfrentepremies.² Conform de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is daarbij over de gehele waarde in het economisch verkeer revisierente verschuldigd.³ Echter, in algemene zin ziet revisierente op de te derven rente voor de Belastingdienst. Als er geen premie in aftrek is gebracht, is er ook geen sprake van te derven rente. In de praktijk brengt de Belastingdienst dan ook op grond van de parlementaire geschiedenis geen revisierente in rekening over niet afgetrokken premies tot het hiervoor geldende maximumbedrag⁴. Voorgesteld wordt de wet in lijn te brengen met de praktijk en aansluiting te zoeken bij de oorspronkelijk bedoeling van de revisierente.

Nettolijfrenten

Een nettolijfrente kan opgebouwd worden over het inkomen boven de € 128.810 (bedrag 2023). Bij een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden (een onregelmatige handeling) voor een

¹ Hoge Raad 13 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1199 en Hoge Raad 13 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1200.

² Artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, jo. artikel 3.137, eerste en tweede lid, Wet IB 2001.

³ Artikel 30i AWR.

⁴ Kamerstukken II, 1988/89, 21 198, 3, p. 18 en p. 113. en artikel 3.017a, tweede lid, Wet IB 2001.

nettolijsfrente gelden fiscale gevolgen. Het kan voorkomen dat de onregelmatige handeling slechts ziet op een deel van de nettolijsfrente (bijvoorbeeld omdat er een fiscaal niet-toegestane afkoop heeft plaatsgevonden over een deel van de nettolijsfrente). Volgens de huidige wet geldt dan dat de fiscale gevolgen voor de gehele nettolijsfrente plaatsvinden. Voorgesteld wordt om op te nemen dat bij een onregelmatige handeling, de fiscale gevolgen slechts gelden voor het gedeelte van de nettolijsfrente waarbij sprake is van een onregelmatige handeling. Dit is in lijn met de fiscale bepalingen die gelden voor lijfrenten die opgebouwd kunnen worden over het inkomen tot € 128.810 (bedrag 2023).

Voorkomen toepassen saldometode op rentebestanddeel oud pensioen als gevolg arrest Hoge Raad 18 oktober 2019.⁵

In bepaalde internationale situaties kan het voorkomen dat een in het buitenland opgebouwd pensioen (het deel opgebouwd tot en met 1994) onbelast kan worden genoten. Zowel de aanspraak als de uitkeringen blijven onbelast. Dit is een onwenselijke situatie waarvoor in de Wet overige fiscale maatregelen 2010 een maatregel⁶ is getroffen. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019⁷ is de huidige wettelijke bepaling zo vormgegeven, dat op grond van de Invoeringswet Wet IB 2001 de oorspronkelijke situatie (geen belastingheffing) toch in stand is gebleven. Voorgesteld wordt om de Inv Wet IB 2001 op dit punt zodanig aan te passen dat toch belastingheffing kan plaatsvinden over genoemde pensioenuitkeringen.

Voorkomen belastingafstel bij niet-reguliere afwikkeling pensioen of loonstamrecht in eigen beheer of oudedagsverplichting

Een directeur-groootaandeelhouder (dga) kon in het verleden fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen in zijn besloten vennootschap (bv), het zogeheten pensioen in eigen beheer (PEB). De aanspraak op PEB is onbelast en de uiteindelijke uitkeringen na pensionering zijn belast (dit wordt ook de omkeerregel genoemd). Het PEB voor dga's is afgeschaft per 1 juli 2017 met de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen.⁸ Er geldt overgangsrecht voor het bestaande PEB. Onderdeel van dit overgangsrecht was dat tot 1 januari 2020 het PEB omgezet kon worden in een aanspraak ingevolge een ODV. Ook voor loonstamrechten, die vanaf 1 januari 2014 niet meer kunnen ontstaan, geldt overgangsrecht.⁹ Dergelijke stamrechten kunnen eveneens in eigen beheer zijn verzekerd. Een dga dient het opgebouwde PEB, ODV of loonstamrecht in beginsel periodiek uit te keren vanaf de (pensioen)ingangsdatum. Als echter op enig moment een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden wordt verricht (bijvoorbeeld een zekerheidsstelling van het PEB, ODV of loonstamrecht), wordt de gehele pensioenaanspraak, ODV of loonstamrecht op dat moment onzuiver.¹⁰ Er dient dan in beginsel belastingheffing plaats te vinden over de waarde in het economische verkeer van de totale aanspraak. Als er echter geen belastingheffing heeft plaatsgevonden en de Belastingdienst deze oneigenlijke handeling niet binnen de navorderingstermijn opmerkt, kan er ook geen belastingaanslag meer worden opgelegd, ook niet

⁵ Hoge Raad 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1596.

⁶ Het laten vervallen van artikel 38 Wet LB 1964.

⁷ Hoge Raad 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1596.

⁸ Kamerstukken II, 2016/17, 34 555, 115.

⁹ Artikel 39f Wet LB 1964.

¹⁰ Op grond van de artikelen 38n en 38p Wet LB 1964.

bij een volgende oneigenlijke handeling met het PEB, de ODV of het loonstamrecht. Als de aanspraak vervolgens niet regulier wordt uitgekeerd of verstrekt aan de gerechtigde, kan die aanspraak geheel onbelast blijven. Dit is een onwenselijke situatie en kan constructievorming uitlokken. Voorgesteld wordt om bij een volgende oneigenlijke handeling de navorderingstermijn te laten herleven. Zodoende wordt de prikkel weggenomen om het PEB, de ODV of het loonstamrecht niet regulier uit te keren en kan het alsnog in de heffing worden betrokken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.2 Wijziging Wet inkomstenbelasting 2001

Ambtshalve proces

Met de voorgestelde maatregelen omtrent het vaststellen van een aanslag inkomstenbelasting en het uitnodigen tot het doen van aangifte inkomstenbelasting wordt invulling gegeven aan verbetering van het ambtshalve proces. De Tweede Kamer is bij brief van 31 januari 2022 naar aanleiding van signalen van de Nationale ombudsman (NO), de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken (de adviescommissie) en een intern onderzoek van de Belastingdienst geïnformeerd dat het zogenoemde ambtshalve proces voor een aantal mensen hard uitpakt (en zij daardoor te veel belasting hebben betaald) en er mogelijkheden zijn het proces te verbeteren.¹¹ Het ambtshalve proces ziet op het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting in het geval van een aangifteverzuim. Er is sprake van een aangifteverzuim wanneer de belastingplichtige geen aangifte inkomstenbelasting doet ondanks dat naar hem wel een uitnodiging tot het doen van aangifte, een herinnering en een aanmaning zijn verstuurd. Mede naar aanleiding van het interne onderzoek van de Belastingdienst is gekeken naar de vraag of een ambtshalve aanslag in alle gevallen (dus ook bij een teruggave of een te betalen bedrag onder de huidige aanslaggrens (2023: meer dan € 51¹²) vastgesteld moet worden. In de brief Stand van zaken Belastingdienst 2023 heeft het kabinet aangekondigd om de wet op dit punt te wijzigen.¹³ Voorgesteld wordt een maatregel tot stand te brengen waardoor de inspecteur ook een aanslag inkomstenbelasting zal vaststellen in het geval dat de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte, derhalve ook als er vervolgens sprake is van een aangifteverzuim. Tevens wordt een grondslag voor een ministeriële regeling voor het zogeheten beschrijvingenbeleid voor de inkomstenbelasting voorgesteld op grond waarvan belastingplichtigen worden uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Ambtshalve aanslag

¹¹ Kamerstukken II 2021/22, 31066, nr. 961.

¹² Op grond van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 is hiervan sprake als de verschuldigde belasting het saldo van de gezamenlijke voorheffingen en de voorlopige teruggaven (voorheffingssaldo), met meer dan € 51 (2023) te boven gaat.

¹³ Kamerstukken 2022/23, 31066, nr. 1205, 2023D1064.

Op dit moment kan ingevolge de Wet IB 2001 in beginsel geen aanslag inkomstenbelasting worden vastgesteld in het geval dat, ondanks een uitnodiging daartoe, na een herinnering en aanmaning, geen aangifte is ingediend (aangifteverzuim) en redelijk wordt geschat dat de wettelijke aanslaggrens niet wordt overschreden.¹⁴

Het niet opleggen van een ambtshalve aanslag in bovengenoemde situatie kan onder meer de volgende effecten hebben:

- Belastingplichtigen die niet aan hun aangifteplicht voldoen, ontvangen geen teruggaaf van te veel ingehouden loonbelasting.
- De (vermoedelijke) materiële belastingschuld wordt niet geformaliseerd met een aanslag.
- Het (vermoedelijke) verzamelinkomen wordt niet vastgesteld en dus ook niet opgenomen in de basisregistratie inkomen.
- Er wordt in de praktijk geen verzuimboete opgelegd.¹⁵
- Er kunnen verschillende uitkomsten zijn tussen belastingplichtigen afhankelijk of zij een voorlopige teruggaaf hebben ontvangen en de hoogte daarvan.
- Er kunnen verschillende uitkomsten zijn tussen belastingplichtigen met inkomen waarop voorheffingen worden ingehouden en belastingplichtigen zonder inkomen waarop voorheffingen worden ingehouden.

Om voornoemde effecten weg te nemen, wordt voorgesteld dat de inspecteur altijd een aanslag vaststelt in het geval dat de belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Deze maatregel verbetert de uitvoering van het ambtshalve proces en zorgt voor meer maatwerkmogelijkheden, waaronder de mogelijkheid van een ambtshalve teruggaaf. Het ambtshalveaanslagenproces wordt opgestart als een belastingplichtige na herinnering en aanmaning nog steeds geen aangifte doet. Bij het opleggen van een ambtshalve aanslag moet die aanslag op grond van vaste jurisprudentie op een redelijke schatting zijn gebaseerd. Deze schatting mag een zekere grofheid hebben en aan de bovenkant van het redelijke zitten. De rechtvaardiging hiervan ligt in het feit dat een belastingplichtige de inspecteur relevante informatie onthoudt door zijn aangifteplicht niet na te komen.

De inspecteur kan door de voorgestelde maatregel ook overgaan tot het vaststellen van een negatieve ambtshalve aanslag. Dat wil zeggen een ambtshalve aanslag waarmee een teruggaaf van belasting wordt vastgesteld (ambtshalve teruggaaf). Het vaststellen van een ambtshalve teruggaaf zal in principe terughoudend door de inspecteur plaatsvinden. Door het niet nakomen van de aangifteverplichting is immers de kans groter dat hij niet over alle relevante gegevens beschikt om de belastingschuld juist vast te stellen.

Bij het vaststellen van een ambtshalve aanslag vormen betrouwbare derdengegevens in eerste instantie de basis voor de vaststelling van het inkomen. Als deze gegevens ontbreken, worden de grondslagen voor het inkomen op basis van een redelijke schatting door de inspecteur vastgesteld.

¹⁴ In de box 3-situaties van artikel 9.4, eerste lid, onderdelen c en d, Wet IB 2001 wordt ook een aanslag vastgesteld als de wettelijke aanslaggrens niet wordt overschreden.

¹⁵ Er wordt doorgaans alleen een verzuimboete opgelegd in het geval waarin een ambtshalve aanslag tot een positief bedrag wordt vastgesteld.

Voorts blijven de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het zorgvuldigheids- en het motiveringsbeginsel, van groot belang bij het ambtshalve proces.

De inschatting is dat de maatregel voor wat betreft de belastingheffing bij de inkomstenbelasting, inclusief de mogelijkheid tot een ambtshalve teruggaaf van inkomstenbelasting voor belastingplichtigen, beter werkt dan onder de huidige wettelijke regeling. Hiermee wordt de door de NO en de adviescommissie geconstateerde hardheid dat belastingplichtigen soms te veel belasting betalen beperkt.

In alle gevallen dat een uitnodiging tot het doen van aangifte is uitgereikt zal een aanslag inkomstenbelasting worden vastgesteld. Hierdoor kan vaker de belastingschuld definitief worden geformaliseerd en vanuit dit oogpunt worden belastingplichtigen met een aangifteverplichting meer gelijk behandeld. Ook kan vaker het verzamelinkomen worden vastgesteld en worden opgenomen in de basisregistratie inkomen. Voor regelingen die afhankelijk zijn van het (ambtshalve) vastgestelde inkomensgegeven wordt als gevolg van de voorgestelde maatregel in meer gevallen het inkomen (ambtshalve) vastgesteld.

Als door de Belastingdienst geen (ambtshalve) aanslag en daarmee geen verzamelinkomen wordt vastgesteld, wordt voor het inkomensgegeven voor het definitief toekennen van toeslagen en inkomensafhankelijke regelingen uitgegaan van het over het kalenderjaar belastbare loon of (als er geen inkomen is dat aan loonheffing onderworpen is) van een nihilinkomen. Het vaker kunnen opleggen van een ambtshalve aanslag biedt de mogelijkheid vaker een definitieve beschikking inzake het verzamelinkomen vast te stellen, waarmee de burger naast meer zekerheid over de hoogte van zijn inkomen ook de toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen kan krijgen waar hij recht op heeft. De rechtmatigheid van de overheidsuitgaven wordt hiermee vergroot.

Het is overigens niet uit te sluiten dat in een individueel geval waarbij geen aangifte is gedaan het vastgestelde inkomensgegeven kan leiden tot een lager bedrag aan toeslagen en inkomensafhankelijke regelingen dan nu het geval is bij het niet opleggen van een aanslag omdat het redelijk geschatte inkomen tot een aanslag leidt waarbij het te betalen bedrag onder de aanslaggrens blijft.

Beschrijvingsbeleid

Een uitnodiging tot het doen van aangifte leidt tot een aangifteplicht. De inspecteur kan een uitnodiging tot het doen van aangifte uitreiken als hij van mening is dat (vermoedelijk) sprake is van een belastingplicht¹⁶. In het beschrijvingsbeleid van de Belastingdienst zijn de situaties beschreven waarin de inspecteur (in ieder geval) iemand uitnodigt tot het doen van aangifte. Als een belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is hij verplicht daaraan binnen de gestelde termijn gehoor te geven. Als de aangifteplicht is opgelegd, kan deze niet worden teruggenomen.

¹⁶ Artikel 6 AWR.

Voorgesteld wordt om in de Wet IB 2001 een grondslag voor een ministeriële regeling voor het beschrijvingsbeleid voor de inkomstenbelasting op te nemen. In het beschrijvingsbeleid kan worden opgenomen wie de inspecteur in ieder geval uitnodigt tot het doen van aangifte. Met een wettelijke grondslag worden de rechten en plichten van burgers beter verankerd door vast te leggen in welke situaties een aangifte nodig is (bij vermoedelijke verschuldigdheid van inkomstenbelasting). De Belastingdienst zal de komende tijd dit beleid nader onderzoeken en uitwerken. De uitkomsten van dit onderzoek kan ook gevolgen hebben voor de nadere uitwerking van de maatregel. De uitwerking in een ministeriële regeling kan volgend jaar plaatsvinden aangezien wordt voorgesteld de hiervoor beschreven wetswijziging per 1 januari 2025 in werking te laten treden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.3 Aanpassingen delegatiebepaling wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

Doel van de regeling

In de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) is de afdrachtvermindering voor spur- en ontwikkelingswerk (S&O) geregeld. De S&O-afdrachtvermindering heeft als doel om spur- en ontwikkelingswerk in het bedrijfsleven te bevorderen. Het gaat daarbij om systematisch georganiseerde werkzaamheden, gericht op technisch-wetenschappelijk onderzoek of de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, programmatuur en fysieke productieprocessen. Bedrijven kunnen de kosten van S&O verlagen doordat zij een deel van die kosten in mindering mogen brengen op de af te dragen loonheffing. Dit betreft niet alleen de loonkosten, maar ook andere kosten en investeringen (uitgaven) die betrekking hebben op S&O-projecten. De Minister van Economische Zaken en Klimaat (EZK) heeft op grond van de WVA diverse bevoegdheden in het kader van de toepassing en uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering. Eén van deze bevoegdheden betreft de mogelijkheid om bij ministeriële regeling per 1 januari van enig jaar de percentages van de S&O-afdrachtvermindering naar boven of beneden bij te stellen.

Tarieven

Het bedrag van de S&O-afdrachtvermindering bedraagt een percentage van de S&O-grondslag. De totale S&O-grondslag wordt gevormd door het S&O-loon enerzijds en het bedrag aan S&O-kosten en -uitgaven, dan wel een forfaitair bedrag op basis van de S&O-uren, anderzijds.

De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) berekent de S&O-loonkosten door het S&O-uurloon te vermenigvuldigen met de toegekende S&O-uren. Kosten en uitgaven komen voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking als deze direct toerekenbaar en (in geval van kosten uitsluitend) dienstbaar zijn aan de eigen S&O-werkzaamheden van de aanvrager.

Voor de S&O-grondslag geldt tot een bepaalde grens (de eerste schijf, in 2023: € 350.000) een hoger percentage dan vanaf deze grens (de tweede schijf). Binnen de eerste schijf geldt voor S&O-inhoudingsplichtigen een regulier aftrekpercentage, en een verhoogd aftrekpercentage voor techno-starters. Het aftrekpercentage van de tweede schijf is van toepassing voor zover een bedrijf per jaar meer Research & Development (R&D)-(loon)kosten en uitgaven heeft dan de schijfgrens (€ 350.000,-) binnen de S&O-afdrachtvermindering. Er geldt geen maximum voor de S&O-grondslag waarover de S&O-afdrachtvermindering wordt berekend. Voor 2023 gelden de volgende percentages: **PM**

Aanpassing tarieven

Om zoveel mogelijk evenwicht te bereiken tussen de toegepaste S&O-afdrachtvermindering en in de rijksbegroting hiervoor opgenomen bedrag, kunnen de hierboven genoemde percentages worden gewijzigd. Dit kan met ingang van 1 januari van enig jaar plaatsvinden bij ministeriële regeling door de Minister van EZK. Een wijziging van de WVA bij wet is dan niet nodig. Deze delegatiebepaling bestaat al sinds de invoering van de S&O-afdrachtvermindering in 1996. Van de bevoegdheid is in de tussentijd al diverse keren gebruik gemaakt.

De delegatiebepaling biedt ruimte om de voor de S&O-afdrachtvermindering beschikbare budgettaire ruimte zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de verwachte toepassing van de afdrachtvermindering. De aanpassing van de percentages biedt echter niet altijd de gewenste flexibiliteit om het budget en het beroep op de regeling op elkaar te laten aansluiten. Om de Minister van EZK op dit punt meer armslag te bieden, wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2025 naast de percentages ook de grens tussen de eerste en tweede schijf (het bedrag van € 350.000 in 2023) te kunnen aanpassen bij ministeriële regeling. Door de schijfgrens tussen de eerste en de tweede schijf van de S&O-afdrachtvermindering iets naar boven of beneden bij te stellen is een preciezere, meer fijnmazige afstemming met het beschikbare budget mogelijk dan met aanpassing van de percentages bereikt kan worden. In het verleden zijn de schijfgrenzen in de WVA overigens ook al aangepast, maar diende dit bij wet plaats te vinden, hetgeen een relatief tijdrovend proces is en - qua planning van de aansluiting op de begroting - ook een complexer proces. Het feit dat een aanpassing van de schijfgrens voortaan bij ministeriële regeling van de Minister van EZK kan plaatsvinden, creëert de nodige flexibiliteit om steeds tijdig en effectief tot de noodzakelijke aanpassing te komen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.4 Wijziging belasting van rechtsverkeer: Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom

Sinds 1995 wordt onder verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen (hierna: onroerende zaken) mede begrepen de verkrijging van economische eigendom.¹⁷ Deze vorm van eigendomsverkrijging is als belastbaar feit aangemerkt nadat bleek dat in praktijk overdrachtsbelasting werd ontlopen door alleen in economische zin de eigendom van een onroerende zaak te verkrijgen, en het voor de overdrachtsbelasting belastbare feit – de juridische verkrijging – achterwege te laten. Een situatie waarbij sprake kan zijn van een verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken is bij het aangaan van een sleutelovereenkomst.¹⁸ Dit is een overeenkomst waarbij een verkrijger van een woning bepaalde toestemming(en) (de sleutel) krijgt van een vervreemder van een woning vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging van de woning. Deze overeenkomst kan, afhankelijk van de aard en inhoud van die overeenkomst, leiden tot een verkrijging van de economische eigendom (zie ook voorbeelden). Dat is het geval wanneer de verkrijger niet alleen de toestemming krijgt om de woning voorafgaand aan de levering te betreden, maar ook enig risico van waardeverandering en tenietgaan verkrijgt. Dat kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als er toestemming wordt verleend om voorafgaand aan de levering werkzaamheden aan de woning te verrichten. Zo is het denkbaar dat de verkoper contractueel wil vastleggen dat mogelijke waarderisico's (denk aan waterschade), die bijvoorbeeld voorvloeien uit de werkzaamheden aan de woning, voor rekening van de koper komen.

Voorbeeld **PM**

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst voor de overdracht van een woning op 15 april 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarmee B slechts de toestemming krijgt om bij afwezigheid van A alvast metingen te verrichten voorafgaand aan de overdracht. Het volledige risico van waardeverandering blijft bij A. Als gevolg van de inhoud van deze sleutelovereenkomst is er geen sprake van een verkrijging van economisch eigendom voor de overdrachtsbelasting.

Een sleutelovereenkomst wordt vaak gesloten door middel van een schriftelijk contract, maar mondelinge afspraken komen ook voor. In veel gevallen wordt binnen een aantal maanden de woning alsnog geleverd bij de notaris. Anders dan bij die 'normale' verkrijging van een onroerende zaak hoeft bij het opstellen van een sleutelovereenkomst geen notaris betrokken te zijn.¹⁹ Dit brengt met zich dat de vervreemder en verkrijger niet altijd bewust zijn van het feit dat deze overeenkomst kan leiden tot een verkrijging van de economische eigendom voor de overdrachtsbelasting. Het gevolg is dat – indien zich dat voordoet – zij ook de verplichtingen die uit

¹⁷ Kamerstukken II 1995/1996, 24 172.

¹⁸ Kamerstukken II 1995/1996, 24 172, nr. 20b, p. 8: "De leden van de PvdA-fractie vinden de overdrachtsbelastingafdracht bij de economische-eigendomsverkrijging in het maatschappelijk verkeer tussen particulieren wanneer het een woonhuis betreft, niet erg helder. Zij doelen hierbij op de zogenoemde sleutelovereenkomst. Afhankelijk van de inhoud van de overeenkomst terzake tussen de verkoper en de koper is sprake van een (belaste) economische eigendomsverkrijging of niet. Partijen hebben dit derhalve zelf in de hand. Wanneer de sleutelverklaring niet meer inhoudt dan dat de koper de sleutel verkrijgt en daarmee toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te (laten) verrichten, is van een belastbare verkrijging geen sprake. Wanneer echter bij de sleutelverklaring meer wordt overeengekomen in die zin dat enig risico van waardeverandering en tenietgaan wordt overgedragen, zal dit anders zijn. Het is niet mogelijk om de in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, voorgestelde definitie van de economische-eigendomsoverdracht voor een dergelijke situatie anders te interpreteren dan voor andere gevallen. Ik ben er niet van overtuigd dat zich terzake in de praktijk problemen voor zullen doen."

¹⁹ Al gebeurt het – mede op aanraden van bijvoorbeeld de makelaar – in de praktijk ook wel dat een dergelijke overeenkomst door de notaris wordt opgemaakt.

die verkrijging voortvloeiën niet altijd kennen en nakomen. De vervreemder moet een melding doen van de vervreemding van de economische eigendom bij de Belastingdienst en de verkrijger moet (zelf) aangifte doen van deze verkrijging. Als dat niet wordt gedaan kan dat tot een naheffing en een boete leiden. Het onderkennen van een verkrijging van de economische eigendom vraagt om specifieke kennis en expertise van de overdrachtsbelasting. Zelfs indien die aanwezig is, doen de verplichtingen die uit die verkrijging voortvloeiën een aanzienlijk beroep op het doenvermogen van de vervreemder en de verkrijger.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat mensen door het sluiten van een sleutelovereenkomst geconfronteerd kunnen worden met de administratieve en financiële gevolgen van een economische eigendomsverkrijging. Het aanmerken van de verkrijging van de economische eigendom van een woning als een verkrijging voor de overdrachtsbelasting is ingegeven vanuit de mogelijkheid om belastingconstructies te bestrijden. Bij de sleutelovereenkomst zal zich zelden tot nooit een risico op belastingontwijking voordoen. Daarom wordt met deze wetwijziging voorgesteld dat het sluiten van een sleutelovereenkomst die door aard en inhoud daarvan leiden tot een verkrijging van de economische eigendom van een woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken worden uitgesloten als verkrijging van economische eigendom van die woning, indien:

1. deze verkrijging plaatsvindt in samenhang met het sluiten van de obligatoire overeenkomst waaruit het recht op levering voortvloeit;
2. de juridische eigendom van de woning binnen zes maanden na het daadwerkelijk ingaan van de sleutelovereenkomst wordt verkregen;
3. op de verkrijging van die woning het tarief bedoeld in artikel 14, tweede lid, of de vrijstelling bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van toepassing is.

*Voorbeeld **PM1***

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de juridische eigendomsoverdracht van de woning plaatsvindt op 15 april 2025. B kan gebruik maken van het verlaagde tarief (2%) of de startersvrijstelling. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B onder bepaalde voorwaarden toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. Als gevolg van de aard en inhoud van deze sleutelovereenkomst zou B normaal gesproken de economische eigendom van de woning verkrijgen. Echter, omdat deze verkrijging van toestemming plaatsvindt in samenhang met de koopovereenkomst (voorwaarde 1), binnen zes maanden na de totstandkoming van de koopovereenkomst wordt gevolgd door de levering van de woning (voorwaarde 2) en B gebruik kan maken van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling (voorwaarde 3), is in dit geval geen sprake van een economische eigendomsverkrijging. A heeft geen meldingsplicht en B heeft geen aangifte- en betalingsplicht voor een verkrijging van economisch eigendom.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze wijziging is voorkomen dat burgers door het sluiten van een sleutelovereenkomst geconfronteerd worden met de administratieve en financiële gevolgen van economische eigendomsverkrijging. Door sleutelovereenkomsten uit te zonderen van het belastbaar feit, is er daarbij geen sprake meer van een belastbare verkrijging voorafgaand aan de (juridische) levering. Hiermee wordt de wet meer in overeenstemming gebracht met de beleving van de verkrijger en vervreemder, die zich doorgaans niet realiseren dat een sleutelovereenkomst kan leiden tot het verschuldigd zijn van overdrachtsbelasting, met een onverwachte naheffingsaanslag tot gevolg. De maatregel leidt ertoe dat de vervreemder van de woning niet langer melding hoeft te doen van een economische eigendomsoverdracht. De verkrijger is ook niet langer verplicht tot het op aangifte voldoen van overdrachtsbelasting; dit zal bij de juridische verkrijging (binnen 6 maanden) door de notaris gedaan (moeten) worden.

Er is niet voor gekozen om elke verkrijging van toestemmingen (zonder voorwaarden) aan te merken als niet-verkrijging. Er doen zich namelijk ook situaties voor waarbij er (binnen zes maanden na de sleutelverklaring) geen juridische verkrijging volgt en voor die gevallen is het – ter voorkoming van misbruiksituaties – noodzakelijk dat er een belastbaar feit blijft bestaan waarvoor ook aangifte wordt gedaan bij de Belastingdienst. Daarnaast wordt niet nodig geacht dat bij sleutelovereenkomsten in zakelijke gevallen sprake is van een niet-verkrijging. Met zakelijke gevallen wordt bedoeld: gevallen die géén verband houden met de verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die deze woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. In deze gevallen mag worden verwacht dat partijen zich bewust zijn dat sprake kan zijn van een verkrijging van economische eigendom of dat zij zich hierover laten consulteren.

Als niet (tijdig) een juridische verkrijging (levering) plaatsvindt of achteraf blijkt dat bij de juridische verkrijging het verlaagde tarief of de startersvrijstelling niet van toepassing is, vindt de economische verkrijging plaats op het moment dat de sleutelovereenkomst werd gesloten. Dit betekent dat de verkrijger alsnog verplicht is tot het doen van aangifte en voldoen van de overdrachtsbelasting en de vervreemder een meldingsplicht heeft.

*Voorbeeld **PM2***

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de juridische eigendomsoverdracht van de woning plaatsvindt op 15 april 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B onder bepaalde voorwaarden toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. Als gevolg van de aard en inhoud van deze sleutelovereenkomst verkrijgt B de economische eigendom van de woning. Op 10 april 2025 blijkt dat de juridische eigendomsoverdracht niet binnen zes maanden maar pas op 15 oktober 2025 plaats kan vinden. Op 10 april 2025 ontstaat zodoende voor A een meldingsplicht ten aanzien van de vervreemding van de economische eigendom op 1 april 2025 en voor B ontstaat de aangifteplicht wat betreft de verkrijging van de economische eigendom op 1 april 2025.

Net als het signaal waaruit deze wijziging voortvloeit zal de evaluatie van deze wijziging, waarbij gekeken wordt of dit signaal is verholpen, worden meegenomen in de Stand van de Uitvoering [PM - JAARTAL].

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.5 Wijziging belasting van rechtsverkeer: Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting met economische eigendom

De verkrijging van economische eigendom van een woning wordt sinds de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting op 1 januari 2021 uitgesloten van de toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling. De reden hiervoor was dat de verkrijging van de economische eigendom niet leek te passen binnen de doelstelling van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief. Als toelichting hierop is gegeven dat economische eigendom met name voorkomt bij zakelijke transacties, waarvoor het algemene tarief van toepassing is.²⁰

Inmiddels zijn er situaties bekend, waarbij geen sprake is van een sleutelovereenkomst, waarin een verkrijging van economische eigendom die belast is tegen het algemene tarief ongewenst is. Het gaat bijvoorbeeld om situaties waarbij vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging van een woning of van rechten waaraan deze is onderworpen (hierna: juridische eigendomsverkrijging) eerst de economische eigendom wordt verkregen door een verkrijger die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken (het hoofdverblijfcriterium). Bijvoorbeeld als de verkrijger de economische eigendom van een woning verkrijgt bij de verlenging van een erfpachtrecht via een obligatoire overeenkomst vooruitlopend op de juridische vestiging van het erfpachtrecht. Indien dit resulteert in de verkrijging van de economische eigendom is overdrachtsbelasting verschuldigd naar het algemene tarief van 10,4%. Dit betekent dat bij de verkrijging van de economische eigendom vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging meer overdrachtsbelasting wordt geheven dan in de situatie dat de verkrijger gelijktijdig de juridische en economische eigendom van de woning zou verkrijgen.

Deze uitkomst is onwenselijk. Het doel van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting is om de positie van starters en doorstromers te verbeteren ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers. Het is niet de bedoeling geweest de positie van bepaalde starters en doorstromers te verbeteren ten opzichte van andere starters en doorstromers. Deze uitkomst druist ook in tegen het rechtvaardigheidsgevoel van verkrijgers, die zich doorgaans niet realiseren dat zij vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging de economische eigendom hebben verkregen en geconfronteerd worden met het algemene tarief. Voor specifieke gevallen waarin de verkrijging van economische eigendom voortvloeit uit een sleutelovereenkomst wordt dit opgelost door deze als niet-verkrijging aan te merken (zie *Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom*). Met deze wetswijziging wordt de verkrijging van de economische

²⁰ Kamerstukken II 2022/21, 35 576, nr. 3.

eigendom ook in andere situaties niet langer wettelijk van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief uitgesloten. Dit houdt in dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning in aanmerking kan komen voor het verlaagde tarief of de startersvrijstelling, mits aan alle overige wettelijke voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling is voldaan. Hiermee wordt beoogd om deze verkrijgers voor de toepassing van het overdrachtsbelastingtarief gelijk te behandelen met verkrijgers die in één keer de volle eigendom van de woning verkrijgen. Verkrijgers die de woning niet langdurig als hoofdverblijf gebruiken, zoals beleggers, voldoen niet aan het hoofdverblijfcriterium, en zullen het algemene overdrachtsbelastingtarief verschuldigd blijven.

De wijziging leidt er ook toe dat natuurlijke personen die alleen de economische eigendom (al dan niet gedeeltelijk) verkrijgen van de woning die ze zelf bewonen of gaan bewonen het verlaagde tarief of de startersvrijstelling kunnen toepassen. Voldoet de koper aan de overige voorwaarden van de startersvrijstelling of het verlaagde tarief, dan is toepassing hiervan ook mogelijk voor deze verkrijgingen. Voorbeelden hiervan zijn producten die gericht zijn op woningzoekenden met relatief lagere inkomens. Daarbij wordt tegen een bepaalde korting slechts de economische eigendom overgedragen. Een ander voorbeeld is een zogenoemde VoV-woning die ook met een bepaalde korting wordt verkocht. Daarbij verplicht de verkoper zich tevens om de woning op een later tijdstip terug te kopen van de bewoner. Voor die terugkoop bestaat sinds 1 januari 2022 een vrijstelling (de VoV-vrijstelling).²¹ In lijn met de aanpassing voor het verlaagde tarief en de startersvrijstelling bestaat er geen reden om de terugverkrijging van de economische eigendom, waarvoor een natuurlijk persoon bij zijn verkrijging de startersvrijstelling of verlaagd tarief kon toepassen, uit te sluiten van de VoV-vrijstelling. Daarom komt ook de uitzondering van de verkrijging van economische eigendom voor toepassing van de VoV-vrijstelling²² te vervallen. Hierdoor kan ook bij de terugkoop van economische eigendom van zogenoemde VoV-woningen door de eerdere vervreemder daarvan (dat wil zeggen: de aanbieder van het product) voortaan worden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (mits aan de overige voorwaarden²³ wordt voldaan).

Opgemerkt wordt nog dat de startersvrijstelling slechts één keer benut kan worden. Is bijvoorbeeld bij de verkrijging van de economische eigendom de startersvrijstelling benut, dan kan deze niet opnieuw worden benut bij de latere verkrijging van de juridische eigendom.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze maatregel herstelt een onbedoeld effect van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting. Het niet langer uitzonderen van de economische eigendomsverkrijging van een woning leidt ertoe dat bepaalde natuurlijke personen, die voldoen aan de overige voorwaarden, niet langer zwaarder worden belast dan beoogd. Omdat de uitsluiting van de verkrijging van de economische eigendom bij de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting dit heeft veroorzaakt, is het wegnemen van deze uitzondering de meest doelmatige en doeltreffende manier om het probleem te verhelpen.

²¹ Wet van 22 december 2021 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022), Stb. 2021, 651.

²² Artikel 15, eerste lid, onderdeel t.

²³ Zie artikel 3 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

Het voorstel is om de economische eigendom in zijn geheel niet langer uit te zonderen van de toepassing van het verlaagde tarief, de startersvrijstelling en de vrijstelling voor verkoop onder voorwaarden niet te beperken tot specifieke situaties waarin de onwenselijke situaties zich voordoen. Er worden ook geen aanvullende eisen gesteld zoals bijvoorbeeld dat de juridische eigendomsverkrijging op een later tijdstip (bijvoorbeeld binnen 6 maanden zoals bij de aanmerking als niet-verkrijging) volgt. De belangrijkste reden hiervoor is dat hiermee wordt teruggekeerd naar het uitgangspunt van de Wet op belastingen van rechtsverkeer dat economische en juridische eigendomsverkrijgingen gelijk behandeld worden. Daarnaast verdient het ook de voorkeur vanuit de uitvoering om geen complexiteitverhogende aanvullende voorwaarden in de wet op te nemen. Des te meer omdat het de verwachting is dat het hoofdverblijfcriterium voor toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling voldoende waarborgt dat onterecht het algemene tarief van 10,4% wordt vermeden of ontweken.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.6 Wijziging belasting van rechtsverkeer: VoV-vrijstelling voor aanhorigheden.

Op verkrijgingen (terugkopen) van woningen in het kader van 'verkoop onder voorwaarden' (hierna: VoV) kan vanaf 1 januari 2022 onder voorwaarden de zogenoemde VoV-vrijstelling worden toegepast. Met deze wijziging wordt hersteld dat onbedoeld de aanhorigheden bij woningen niet onder deze 'VoV-vrijstelling' kunnen vallen. Het is onwenselijk dat de reikwijdte van de VoV-vrijstelling ten aanzien van het begrip woning afwijkt van het begrip woning zoals dat geldt voor de toepassing van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief in de overdrachtsbelasting. Als gevolg van deze aanpassing is de vrijstelling voortaan ook van toepassing op de tot de woning behorende aanhorigheden die tegelijk met de woning worden verkregen, zoals een schuur of een garagebox.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.7 Wijziging gronden tot intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat in de wet op de accijns.

In de Wet op de accijns (WA) is geregeld dat een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken via een voor bezwaar vatbare beschikking. In de WA is echter niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken. Vergunningen van houders van distilleertoestellen die bijvoorbeeld geen distilleertoestel meer houden of die het distilleertoestel hebben verplaatst, kunnen daardoor niet ingetrokken worden. Hetzelfde geldt voor de vergunning voor een tabaksproductieapparaat. Het niet kunnen intrekken van vergunningen

leidt ook tot vervuiling van het vergunningenbestand met vergunningen die in de praktijk niet meer worden gebruikt. Het kabinet stelt voor om de gronden op basis waarvan een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken in de WA op te nemen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.8 Wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen

Uitzondering toetsingsinkomen

Voor de hoogte van de toeslagen is het toetsingsinkomen van belang. Hierbij wordt onder andere aangesloten bij het inkomen uit werk en woning in de Wet IB 2001 en hieronder valt ook de belastbare winst uit onderneming. Het inkomen uit werk en woning behelst echter niet de uit het verleden te verrekenen verliezen uit werk en woning.

Bij een zakelijke kwijtschelding van een schuld door de schuldeiser ontstaat bij de ondernemer een winst, de kwijtscheldingswinst. Op basis van de zogenoemde kwijtscheldingswinstvrijstelling is de winst als gevolg van een zakelijke kwijtschelding onder voorwaarden vrijgesteld. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is van toepassing voor zover de kwijtscheldingswinst groter is dan het verlies uit het jaar van de kwijtschelding en de te verrekenen verliezen uit eerdere jaren. Als de kwijtscheldingswinstvrijstelling van toepassing is, leidt dat in zoverre niet tot een hoger toetsingsinkomen voor de toeslagen, omdat de belastbare winst uit onderneming en het inkomen uit werk en woning niet worden verhoogd door de kwijtscheldingswinst.

In de volgende situatie zorgt een kwijtscheldingswinst echter wel voor een hoger toetsingsinkomen:

Een schuld van € 100.000 van ondernemer X wordt om zakelijke overwegingen kwijtgescholden en dat leidt tot een winst van € 100.000. Ondernemer X heeft € 150.000 verrekenbare verliezen uit het verleden. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is niet van toepassing, omdat de kwijtscheldingswinst minder bedraagt dan de nog te verrekenbare verliezen. De kwijtscheldingswinst behoort dus tot de belastbare winst uit onderneming en daarmee tot het inkomen uit werk en woning. De verrekenbare verliezen kunnen worden verrekend met het inkomen uit werk en woning, maar verlagen het inkomen uit werk en woning en het toetsingsinkomen voor toeslagen niet.

Het kabinet acht het onwenselijk dat een dergelijke situatie leidt tot een verminderd of geen recht op toeslagen. De burger bevindt zich namelijk mogelijk in een situatie van verminderde liquiditeit waardoor de zakelijke schuld wordt kwijtgescholden en inkomensondersteuning kan dan noodzakelijk zijn. Een kwijtscheldingswinst kan ook niet te gelde worden gemaakt.

De staatssecretaris van Financiën heeft daarom uitsluitend voor deze situatie goedgekeurd dat bij het toetsingsinkomen op verzoek van de burger geen rekening wordt gehouden met de kwijtscheldingswinst die niet geheel wordt vrijgesteld als gevolg van openstaande te verrekenen verliezen uit het verleden.²⁴ Hiertoe is besloten omdat het hier gaat om burgers die zich in een

²⁴ Stcrt. 2020, 22720.

financieel kwetsbare positie bevinden. Zij zijn immers niet in staat om hun zakelijke schulden in het betreffende jaar te voldoen en hun onderneming is bovendien verlieslijdend gebleken. Het onderhavige voorstel codificeert deze goedkeuring. De goedkeuring is wel beperkt tot deze groep. Niet in alle gevallen is de doorwerking van papieren inkomen in het toetsingsinkomen een reden om een uitzondering te maken.

Verankering werkwijze bezwaar bij vaststellings- en terugvorderingsbeschikkingen

Bij de uitvoering van het toekennen van toeslagen worden veel besluiten genomen, waardoor er sprake is van een groot aantal beschikkingen. Een wijziging van het toetsingsinkomen kan bijvoorbeeld leiden tot een lager recht op kinderopvangtoeslag, huurtoeslag, zorgtoeslag en kindgebonden budget. Dit wordt per toeslag bij beschikking vastgesteld. Een gevolg hiervan kan zijn dat de teveel uitbetaalde toeslagen eveneens per toeslag bij beschikking worden teruggevorderd. Om de rechtsbescherming te verbeteren is er in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) al geregeld dat een bezwaar tegen een bepaalde beschikking ook wordt geacht gericht te zijn tegen andere beschikkingen in hetzelfde geschrift. Een voorbeeld hiervan is dat een bezwaar tegen de toekenning van kinderopvangtoeslag ook een bezwaar is tegen de toekenningen van huurtoeslag, zorgtoeslag en kindgebonden budget die in hetzelfde geschrift zijn vermeld.

Voor de vaststelling van de hoogte van de toeslag en de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering is een dergelijke vereenvoudiging nog niet in de Awir opgenomen. Om de rechtsbescherming te verbeteren stelt het kabinet de volgende maatregelen voor. Ten eerste zal een bezwaar tegen de vastgestelde hoogte van een toeslag ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger. Ten tweede zal een bezwaar tegen een beschikking tot terugvordering ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende vastgestelde hoogte van een toeslag die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger. De voorgaande maatregelen gelden niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat de burger alleen opkomt tegen de vaststelling van de toeslag ofwel de terugvordering.

De voorgestelde maatregel houdt in dat een burger niet uitputtend alle beschikkingen (vaststellings- en terugvorderingsbeschikkingen) hoeft op te nemen in zijn bezwaarschrift. De Dienst Toeslagen handelt in de praktijk overigens al conform deze bepaling, maar met de voorgestelde wijziging wordt dit ook in de wet verankerd.

2.9 Wijziging bepaling hoogte percentage belastingrente in de algemene wet inzake rijksbelastingen

In de AWR is geregeld dat het percentage van de belastingrente wordt vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur en dat dit percentage daarbij voor verschillende belastingen verschillend kan worden vastgesteld. Met de voorgestelde wijziging wordt geregeld dat het percentage ook voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente verschillend kan worden vastgesteld.

Tot deze wijziging wordt mede overgegaan vanwege het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 2022.²⁵ In dat arrest stelt de Hoge Raad vast dat de belasting- en invorderingsrente die wordt vergoed aan een belastingplichtige dan wel belastingschuldige wanneer belasting is geheven in strijd met het Unierecht, minimaal hetzelfde percentage moet zijn als het percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen. Dit is gebaseerd op het doeltreffendheidsbeginsel. Als percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen, sluit de Hoge Raad aan bij de bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens (hierna bancaire rente) die De Nederlandsche Bank (DNB) periodiek op zijn website publiceert. Vanaf 1 juli 2023 bedraagt dit percentage 6%. Dit percentage is hoger dan het percentage van de bancaire rente, dat in april 2023 voor het laatst is vastgesteld en toen 3,57% is gaan bedragen. Dit betekent dat het vergoedingenbeleid momenteel in lijn is met hetgeen de Hoge Raad heeft bepaald. Het percentage belastingrente dat wordt vergoed (nu 6%) is immers hoger dan het als minimumpercentage vereiste percentage van de bancaire rente (nu 3,57%). In de toekomst kan dit echter anders zijn. Om hierop te anticiperen, wordt met de voorgestelde wijziging de grondslag gecreëerd om in de genoemde algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen dat het percentage te vergoeden belastingrente dat geldt bij belasting die in strijd met het Unierecht is geheven, (tijdelijk) aansluit bij de bancaire rente.

Tijdens de integrale voorjaarsbesluitvorming 2023 is besloten tot aanpassing van de percentages belasting- en invorderingsrente. [verwijzing naar Kamerbrief]. De thans voorgestelde wijziging dient er ook toe om in de toekomst flexibeler te kunnen zijn wat betreft de vaststelling van deze percentages. Als het op enig moment wenselijk blijkt om het percentage te vergoeden belastingrente te laten verschillen van het percentage in rekening te brengen belastingrente, kan dit voortaan via een aanpassing van de genoemde algemene maatregel van bestuur worden geregeld. Dat hiervoor geen wetswijziging meer nodig is, maakt dat wijzigingen sneller kunnen worden doorgevoerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.10 Wijziging boetegrondslag, verlenging boetetermijn deelnemer en grondslag schuldonderzoek

Wijziging grondslag vergrijpboetes

In de fiscaliteit bestaan twee soorten fiscale boetes: verzuimboetes en vergrijpboetes. Vergrijpboetes kunnen worden opgelegd als sprake is van opzet of grove schuld. Als de inspecteur in combinatie met een belastingaanslag een vergrijpboete oplegt, geldt als uitgangspunt dat het te betalen bedrag aan belasting, voor zover dat bedrag als gevolg van opzet of grove schuld niet zou

²⁵ HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89.

zijn geheven, de basis vormt om de boetehoogte te bepalen.²⁶ In de praktijk blijkt dat er situaties zijn waarbij een beboetbare gedraging is geconstateerd, maar door de grondslag van de boete die in de wet is neergelegd, geen boete kan worden opgelegd, dan wel omdat er geen correctie wordt gemaakt, dan wel omdat er onder aan de streep geen belasting is verschuldigd. Dit kan met enkele voorbeelden geïllustreerd worden:

- Als voor de vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting in een verliesjaar een (forse) correctie wordt aangebracht, maar desondanks dat jaar een verliesjaar blijft of een jaar met een zeer kleine winst, is er geen of slechts een beperkte grondslag waarop een boete kan worden gebaseerd.
- Als ten aanzien van een zogenoemde zwartspaarder wordt overgegaan tot belastingheffing over zijn (tot dan toe) verhuide vermogen, zal de boetegrondslag doorgaans (zeer) laag zijn, aangezien ook het rendement over het gespaarde vermogen de afgelopen jaren (zeer) laag is geweest.²⁷
- Het kan zo zijn dat een onjuistheid bekend wordt voordat een teruggaaf wordt vastgesteld, bijvoorbeeld door het weigeren van een aftrekpost of teruggaaf, onder meer voor de omzetbelasting en dividendbelasting.
- Als belastingheffing plaatsvindt over opzettelijk niet-aangegeven gemeenschappelijke inkomens- of vermogensbestanddelen van fiscale partners, kan de partner die opzettelijk onjuist of onvolledig heeft gehandeld achteraf dat gemeenschappelijke inkomens- of vermogensbestanddeel toebedelen aan de onwetende partner. Daardoor is de belastingplichtige zelf geen belasting verschuldigd, waarmee de grondslag voor een boete nihil is, terwijl de partner, die wel belasting verschuldigd is, niet opzettelijk onjuist heeft gehandeld.
- Als bij het opleggen van een voorlopige aanslag in de inkomsten- of vennootschapsbelasting wordt afgeweken van de ingediende aangifte, kan geen boete worden opgelegd, omdat de grondslag daarvan wordt gevormd door de (bruto)aanslag na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat zich een situatie kan voordoen waarin geen boete of slechts een zeer geringe boete kan worden opgelegd als met opzet of grove schuld te weinig belasting is geheven of een onterecht (te hoog) verzoek om teruggaaf is gedaan en stelt daarom in een aantal situaties een andere boetegrondslag voor.

Voorgestelde maatregel

Het kabinet stelt voor om de grondslag voor vergrijpboetes aan te passen en daarmee de hoogte van de boete niet langer afhankelijk te laten zijn van het bedrag van de belastingaanslag.²⁸ Meer concreet wordt voorgesteld om voor de boetehoogte aan te sluiten bij de hoogte van het nadeel waartoe het feit – het vergrijp – strekt. Daarmee wordt bijvoorbeeld voorkomen dat een

²⁶ In sommige gevallen kan ook zonder het opleggen van een belastingaanslag een fiscale vergrijpboete worden opgelegd, afhankelijk van het overtreden voorschrift. In enkele andere gevallen dient. De inspecteur voor de hoogte van de boete dan (naar zijn aard) geen aansluiting te zoeken bij het belastingnadeel, maar juist bij een van de geldboetecategorieën uit artikel 23 van het Wetboek van Strafrecht. Dit is voornamelijk het geval bij fiscale vergrijpboetes die niet in de AWR zijn neergelegd.

²⁷ Zie hierover uitgebreider de antwoorden op Kamervragen van het lid Inge van Dijk over het bericht 'Zwartspaarder spint garen bij schrappen vermogenstaks' (aanhangsel van de Handelingen II 2022/23, nr. 948).

²⁸ Er wordt geen wijziging voorgesteld van de grondslag van de vergrijpboete die is opgenomen in artikel 10a, derde lid, AWR. De reden daarvoor is dat voor de grondslag voor de boete wordt aangesloten bij 'het bedrag aan belasting dat (...) niet is of zou zijn geheven'.

boetegrondslag ontbreekt in het geval een (bewust) ten onrechte geclaimde teruggaaf tijdig wordt ontdekt en niet wordt verleend. Ook kan hierdoor bij een voorlopige aanslag een correctie worden aangebracht nadat een onjuist verzoek om een voorlopige aanslag is gedaan of een onjuiste aangifte is gedaan, zonder dat daarmee beboeting bij de aanslag onmogelijk wordt.

Met dit voorstel wordt de grondslag voor vergrijpboetes gewijzigd in een 'strekingsgrondslag'. Daarmee wordt aangesloten bij het (fiscaal) strafrechtelijke 'strekingscriterium'. Dit houdt in dat een gedraging, bijvoorbeeld het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, strafrechtelijk vervolgd kan worden 'indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven'.²⁹ Het gaat bij die formulering om een objectief criterium, dus niet om de subjectieve bedoeling van de verdachte.³⁰ Overigens kan een fiscaal misdrijf worden bestraft met een gevangenisstraf of een geldboete van een van de geldboetecategorieën uit het Wetboek van Strafrecht. Het voorgestelde strekkingscriterium gaat om bestuurlijke vergrijpboeting en speelt daarmee geen rol bij de bepaling van de (soort) straf.

Overwogen alternatieven

Het kabinet heeft meerdere alternatieven overwogen om de boetegrondslag bij fiscale vergrijpboeting in combinatie met een belastingaanslag te wijzigen. Een optie was om een alternatief wettelijk maximum toe te voegen, waardoor een boete kan worden opgelegd aan de hand van de huidige grondslag of, indien dit bedrag hoger is, een geldboete van een van de geldboetecategorieën uit het Wetboek van Strafrecht. Het kabinet heeft daar uiteindelijk niet voor gekozen, onder meer omdat de uiteenlopende aard van fiscale vergrijpen en de financiële gevolgen daarvan sterk uiteen kunnen lopen. De voorgestelde maatregel is meer gericht. Het leidt in de meeste gevallen namelijk niet tot een wijziging in de grondslag van een vergrijpboete, maar het lost wel de hiervoor gesignaleerde knelpunten op. Bovendien zou een alternatief wettelijk maximum met zich brengen dat ook in situaties waarin het belastingnadeel gering is een hogere boete kan worden opgelegd. Het kabinet ziet daarvoor op dit moment geen aanleiding. Daarbij zij vermeld dat afdoening via het strafrecht ook een optie kan zijn als een vergrijp dusdanig verwerpelijk is dat een (fiscale) boete naar het wettelijk maximum niet volstaat.

Verlenging boetetermijn deelnemer

Huidige situatie

In het fiscale bestuursrecht kan niet alleen aan een belasting- of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete worden opgelegd, maar ook aan bepaalde anderen, zoals de medepleger, de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige.³¹ Omdat daarbij niet de voorwaarde geldt dat de verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met of uiterlijk bij het vaststellen van de belastingaanslag wordt opgelegd, is voorzien in een afzonderlijke termijnbepaling voor dergelijke beboeting.³² Bij die termijnbepaling is doorgaans aangesloten bij de termijnen voor het opleggen van een

²⁹ Artikel 69 AWR.

³⁰ Kamerstukken II 1993/94, 23470, nr. 3, p. 21.

³¹ Zie artikel 5:1, tweede lid, Awb en artikel 67o, eerste lid, AWR.

³² Artikelen 67oa en 67ob AWR.

belastingaanslag aan de belasting- of inhoudingsplichtige zelf.³³ Daarom is voor beboeting van een ander in combinatie met navordering of naheffing voorzien in een termijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, welke termijn vergelijkbaar is met de termijn waarbinnen aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag, eventueel met boete, kan worden opgelegd.³⁴ Er zijn situaties waarin navordering of naheffing, al dan niet in combinatie met bestuurlijke beboeting, niet gedurende een periode van vijf jaar, maar gedurende een periode van twaalf jaar of onbepaald mogelijk is. Er is echter niet voorzien in een bepaling om in dergelijke situaties de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige zelf ook te verlengen. Hierdoor is deze termijn voor beboeting in die gevallen niet vergelijkbaar met de termijn waarbinnen aan de belasting- of inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag opgelegd kan worden. Dat kan leiden tot de onwenselijke situatie waarbij navordering of naheffing en beboeting van de belastingplichtige mogelijk is vanwege de verlengde heffingstermijn, terwijl beboeting van een ander, bijvoorbeeld een betrokken adviseur of een feitelijk leidinggever, niet langer mogelijk is vanwege verval van de termijn.

Voorgestelde maatregel

Het kabinet acht het ongewenst dat er situaties kunnen ontstaan, waarbij belastingheffing en beboeting ten aanzien van een belastingplichtige wegens toepassing van de verlengde of onbepaalde navorderings- of naheffingstermijn mogelijk is, terwijl beboeting van een ander niet meer mogelijk is. Bovendien is dit naar de mening van het kabinet nooit de bedoeling van de wetgever is geweest, nu in de parlementaire geschiedenis is toegelicht dat voor de termijnbepaling is aangesloten bij (vergelijkbare) termijnen voor het opleggen van een belastingaanslag aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige.³⁵ Met de voorgestelde maatregelen beoogt het kabinet dan ook te bewerkstelligen dat beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige gedurende een termijn van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden mogelijk is, indien belastingheffing plaatsvindt met toepassing van de verlengde of onbepaalde navorderings- of naheffingstermijn van twaalf jaar.

Expliciteren grondslag zuiver boeteonderzoek

Voorgesteld wordt om te expliciteren dat de inspecteur bevoegd is om gegevens en inlichtingen te vorderen en inzage te vorderen van de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan ten behoeve van het opleggen van bestuurlijke boetes. De aanleiding voor deze explicitering is dat er discussie bestaat over de vraag op welke grondslag de inspecteur op dit moment een schuldonderzoek kan doen wanneer een belang voor de belastingheffing niet (langer) aanwezig is. Hoewel die discussie al langer bestaat, is de actualiteit van de vraag toegenomen naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022.³⁶ Daarin oordeelde de Hoge Raad ter zake van de bewijslast van een beboetbaar feit dat deze last op de inspecteur rust en dat de belanghebbende in geval van twijfel het voordeel van de twijfel moet worden gegund, wat als gevolg heeft dat de aanwezigheid van een bestanddeel van een beboetbaar feit alleen kan worden

³³ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 74-75.

³⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 74-75.

³⁵ Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 74-75.

³⁶ HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526.

aangenomen als de daarvoor vereiste feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan. Daartoe acht het kabinet het wenselijk de bevoegdheden van de inspecteur in het kader van een schuldonderzoek te expliciteren, waarbij de rechten van betrokken eveneens worden gewaarborgd.

Huidige situatie

De AWR bevat een informatieverplichting waaruit volgt dat een ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur (a) de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn, en (b) de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.³⁷ Deze bepaling is toegesneden op de belastingheffing; dat blijkt zowel uit de tekst van de bepaling zelf als uit het feit dat deze bepaling is opgenomen in hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR, met als opschrift 'Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing'. In de praktijk zal een verdenking van een beboetbaar feit veelal ontstaan bij een onderzoek in het kader van de belastingheffing. In dat geval kan de inspecteur de informatie die hij ontvangt op grond van de bepaling inzake de inlichtingenverplichting – in beginsel³⁸ – ook gebruiken ter onderbouwing van een boete. Echter, in een aantal situaties is er tijdens een onderzoek geen connectie (meer) met de belastingheffing. Ondanks dat nader onderzoek in het kader van mogelijke beboeting in sommige gevallen in dat stadium nog wel nodig is, is er discussie ontstaan of de inspecteur dan nog gebruik kan maken van zijn hiervoor genoemde bevoegdheid tot het opvragen van informatie, met name waar het een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige betreft. In het verleden bleek dit zonder meer uit de wet. De inspecteur kon toen – in plaats van een bestuurlijke boete – een 'verhoging' aanbrengen bij het vaststellen van een belastingaanslag. Een dergelijke verhoging maakte onderdeel uit van die belastingaanslag zelf, waardoor de reguliere bevoegdheid van de inspecteur om informatie op te vragen of inzage in bepaalde gegevens te vorderen, ook gebruikt kon worden om informatie op te vragen voor het al dan niet opleggen van zo'n 'verhoging'. Nadien is het systeem waarbij een 'verhoging' als onderdeel van een belastingaanslag opgelegd kon worden, vervangen door het systeem van bestuurlijke boetes. Hoewel de wetgever daarmee niet heeft bedoeld om een wijziging aan te brengen in de eerdergenoemde informatiebevoegdheid van de inspecteur, is in de loop der tijd tekstueel een lacune ontstaan doordat de bestuurlijke boetes – anders dan de 'verhogingen' – in een apart hoofdstuk van de AWR zijn opgenomen.³⁹ Daarnaast kan onder meer het geval zijn dat een schuldonderzoek zich richt op een mogelijke medepleger,⁴⁰ bijvoorbeeld een adviseur van de belastingplichtige.

Voorstelde maatregel

³⁷ Artikel 47 AWR.

³⁸ Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, mag de verkrijging van zodanig materiaal worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een "criminal charge" tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt, zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen, oordeelde de Hoge Raad (HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, r.o. 2.5).

³⁹ Tot 1 januari 1998 gold het systeem van 'verhogingen'. Daarna werden de bestuurlijke boetes ingevoerd en opgenomen in hoofdstuk VIII AWR.

⁴⁰ Zie artikel 5:1, tweede en derde lid, Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 67o AWR.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat er onduidelijkheid is over de bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen en stukken op te vragen in gevallen waarin er geen connectie (meer) is met de belastingheffing. Hoewel het kabinet van mening is dat het – zoals hierboven reeds toegelicht – nooit de bedoeling van de wetgever is geweest om de grondslag om vragen te stellen en inzage te verlangen te laten vervallen, heeft het kabinet besloten expliciet in de wet op te nemen dat de inspecteur bevoegd is ten behoeve van het opleggen van bestuurlijke boetes gegevens en inlichtingen te vorderen en inzage te vorderen van de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. Het kabinet acht het in het kader van de rechtsstatelijkheid wenselijk dat dergelijke bevoegdheden expliciet in de wet zijn opgenomen. Uit het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) vervatte recht van een ieder om zichzelf niet te hoeven incrimineren volgt dat er geen verplichting geldt om wilsafhankelijk materiaal te verstrekken.⁴¹ Ten behoeve van de rechtszekerheid is dit beginsel ook tot uitdrukking gebracht in de wettekst. Vanzelfsprekend doet de explicitering van deze bevoegdheid niets af aan de bestaande wettelijke verplichting om aan degene die wordt verhoord met het oog op het aan hem opleggen van een bestuurlijke boete, voor het verhoor mee te delen dat diegene niet verplicht is tot antwoorden.⁴²

Inwerkingtreding en overgangsrecht

De voorgestelde wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2025. Om te voorkomen dat de voorstellen in strijd komen met het legaliteitsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel, wordt overgangsrecht voorgesteld.

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

De aanpassing van de grondslag is doelmatig en doeltreffend, omdat daardoor vergrijpboetes kunnen worden opgelegd die corresponderen met het bedrag van het belastingnadeel waartoe de overtreding strekt. Ook de aanpassing in de termijn waarbinnen een boete kan worden opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige wordt doelmatig en doeltreffend geacht. De redenen die ten grondslag lagen aan de verlenging van de navorderings- en naheffingstermijnen waarop deze maatregel betrekking heeft, gaan ook op voor de verlenging van de boetetermijn. Er wordt voor deze maatregelen om die reden geen evaluatiebepaling opgenomen. Onderdeel van dit wetsvoorstel is daarnaast een maatregel die erin voorziet om expliciet in de AWR tot uitdrukking te brengen dat de inspecteur een wettelijke bevoegdheid heeft tot het uitvoeren van een zuiver schuldonderzoek, waarmee een onderzoek zonder heffingsbelang bedoeld wordt. Explicitering van deze maatregel is doeltreffend voor het wegnemen van onduidelijkheid over de bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen en stukken op te vragen in situaties waarin er geen verband (meer) is met de belastingheffing. Als de inspecteur van deze bevoegdheid gebruikmaakt, kan hij de belanghebbende die hij bevrageet of van wie hij stukken opvraagt, verwijzen naar de wettelijke grondslag in de AWR, zodat ook bij die belanghebbende geen onduidelijkheid bestaat over deze bevoegdheid van de inspecteur. Hiermee worden verder discussies beperkt, zodat de uitvoering ook minder wordt belast. De maatregel is doelmatig omdat dit de meest efficiënte manier is om de

⁴¹ Artikel 6 EVRM.

⁴² Artikel 5:10a, tweede lid, Awb.

onduidelijkheid weg te nemen. Omdat het louter gaat om het expliciteren van een reeds bestaande bevoegdheid, is er geen aanleiding om een evaluatiebepaling op te nemen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.11 Wijziging bepaling invorderingsrente in de invorderingswet 1990

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 wetswijziging 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 de praktijk wél invorderingsrente in rekening gebracht.⁴³ Hiervoor is in 2021 een herstelactie gestart. De Tweede Kamer wordt over de voortgang periodiek geïnformeerd.⁴⁴

Voor de toekomst is het 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.

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 er mee 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

⁴³ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 798, p. 2-3, en Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 800, p. 5.

⁴⁴ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 850.

wordt betrekking op heeft. In dit geval is de verschuldigde belasting wél juist vastgesteld. Het betreft een fiscale regeling waarmee belastingschuldigen tegemoet worden gekomen wanneer ze een verlies hebben geleden. Deze vermindering werd in het verleden ook gelijkgesteld met een betaling.⁴⁵ 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, Invorderingswet 1990 (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. De wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 zal in verband met de benodigde wijziging in de automatisering pas per 1 januari 2027 in werking treden (zie artikel PM, onderdeel PM).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

2.12 Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de wet op de internationale bijstandsverlening

Met de voorgestelde wijziging wordt een taalkundige omissie hersteld. Dit herstel vindt plaats in het artikel waarin onder meer is opgenomen welke gegevens en inlichtingen een rapporterende platformexploitant,⁴⁶ die rapporteert aan Nederland,⁴⁷ is gehouden te rapporteren. De taalkundige omissie houdt in dat op dit moment per abuis wordt verwezen naar een "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied". De verwijzing moet echter enkel een "niet-Unierechtsgebied" betreffen. Het woord "gekwalificeerd" dient dus te vervallen. Dit volgt uit de zogenoemde Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy (de modelregels) van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).⁴⁸

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

PM

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

PM

⁴⁵ Artikel 28.7.2 van de Leidraad Invordering 2008, zoals dat artikel op 31 december 2012 luidde.

⁴⁶ De rapportageverplichtingen van Richtlijn (EU) 2021/514 gelden, kort gezegd, voor elke platformexploitant die fiscaal ingezetene is van een EU-lidstaat en voor platformexploitanten die géén fiscaal ingezetene zijn van een EU-lidstaat, maar die wel voorzien in de facilitering van de verrichting van een relevante activiteit (bijvoorbeeld de verkoop van goederen) door te rapporteren verkopers of een relevante activiteit in verband met de verhuur van onroerende zaken die in een EU-lidstaat zijn gelegen. Dergelijke platformexploitanten worden aangeduid als "rapporterende platformexploitanten".

⁴⁷ Rapporterende platformexploitanten die onder de kwalificatie van artikel 10j, eerste lid, Wet op de internationale bijstand (WIB) vallen, zijn gehouden om de gegevens en inlichtingen zoals genoemd in dat artikel, te rapporteren aan de Minister van Financiën.

⁴⁸ Op 3 juli 2020 heeft de OESO de modelregels gepubliceerd, zoals goedgekeurd door het OESO/G20 "Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting" (IF BEPS) op 29 juni 2020. Zowel de modelregels (Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy) als de DPI MCAA zijn te raadplegen via de website van de OESO.

3. Budgettaire aspecten

Wanneer er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden die hieronder nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 8 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

Lijfrente en pensioenen

Naar verwachting hebben de voorgestelde maatregelen op het gebied van lijfrenten en pensioenen ofwel geen (bij technische aanpassingen), dan wel verwaarloosbare (bij inhoudelijke aanpassingen) budgettaire gevolgen.

4. Grenseffecten

Wanneer er sprake is van grenseffecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige grenseffecten.

5. EU-aspecten

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten.

6. Doenvermogen

Per maatregel is een inschatting gemaakt van de "doenlijkheid". Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. **PM voorbeeld** Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten.

Op basis hiervan krijgt elke maatregel één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.

- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *we!* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Tabel **PM**: Doenvermogen per maatregel

Maatregel	Oordeel

Wijziging grondslag vergrijpboetes

Groter beroep op doenvermogen, geen aandachtspunt: bij deze maatregelen zullen belastingplichtigen in bepaalde gevallen een vergrijpboete krijgen opgelegd, terwijl het hierbij voorheen aan een grondslag ontbrak. In een dergelijk situatie heeft een belastingplichtige in elk geval het doenvermogen om een vergrijp te begaan, aangezien opzet of grove schuld voor een vergrijpboete vereist is. Beboeting kan leiden tot financiële en psychologische stress, waarmee het doenvermogen kan worden ingeperkt. Zodoende is het belangrijk dat gevolgd wordt of de maatregel leidt tot problematische situaties, bijvoorbeeld bij mensen met (problematische) schulden die een vergrijpboete niet (zomaar) kunnen betalen.

Termijnen deelnemersboetes

Doenlijkheid geen aandachtspunt: deze maatregel heeft betrekking op professionele partijen, zoals belastingadviseurs en notarissen. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Expliciteren grondslag zuiver boeteonderzoek

De voorgestelde maatregel heeft geen invloed op het doenvermogen.

7. Gevolgen voor Burgers en het bedrijfsleven

Alle maatregelen die hieronder niet afzonderlijk worden behandeld hebben geen of slechts zeer beperkte structurele gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR).

Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Met betrekking tot de explicitering van de grondslag voor schuldonderzoek geldt dat een beperkt aantal discussies voorkomen zal worden, doordat de bevoegdheid van de inspecteur geëxpliciteerd wordt, hetgeen leidt tot een niet noemenswaardige lastenverlichting.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

In het coalitieakkoord⁴⁹ is aangegeven dat het belangrijk is om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Het kabinet acht de prioritering van de maatregelen in de FVW 2025 gerechtvaardigd vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 10⁵⁰, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

⁴⁹ Coalitieakkoord Rutte IV 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst'.

⁵⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

Tabel **PM**: Uitvoeringskosten (bedragen x € 1.000)

Maatregel	2023	2024	2025	2026	2027	2028
	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
Totaal	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -

9. Advies en consultatie

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdelen A, B, D, F en J (artikelen 3.100, 3.124, 3.133, 3.136 en 10a.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.124, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 voorziet in de fiscale facilitering van de lijfrente voor het meerderjarig invalide kind (MIK-lijfrente). Voorgesteld wordt deze lijfrentevorm af te schaffen zoals dat in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht. Vanwege het laten vervallen van artikel 3.124, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001, dienen ook de verwijzingen in de artikelen 3.100, 3.133 en 3.136 Wet IB 2001 naar artikel 3.124 Wet IB 2001 te worden aangepast. Met het voorgestelde artikel 10a.31 Wet IB 2001 wordt overgangsrecht geboden voor de MIK-lijfrente. Artikel 10a.31, eerste lid, Wet IB 2001 voorziet in de mogelijkheid om de MIK-lijfrente op een reguliere wijze af te wikkelen zoals dat ook mogelijk is binnen het huidige wettelijke kader. Artikel 10a.31, tweede lid, Wet IB 2001 bewerkstelligt dat artikel 3.133, eerste en tweede lid, Wet IB 2001, zoals die luidde op 31 december 2023, niet van toepassing is als de MIK-lijfrente in zijn geheel wordt afgekocht. Hierdoor kan de MIK-lijfrente zonder toepassing van revisierente worden afgekocht. Artikel 10a.31, derde lid, Wet IB 2001 voorziet in de mogelijkheid om de MIK-lijfrente om te zetten in een oudedagslijfrente als bedoeld in de artikelen 3.125, eerste lid, onderdelen a en c, en 3.126, vierde lid, Wet IB 2001.

In artikel 3.133, tweede lid, Wet IB 2001 zijn omstandigheden opgenomen waarin sprake is van een onregelmatige handeling, waarna negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen. Voorgesteld wordt in artikel 3.133, tweede lid, onderdeel I, Wet IB 2001, te bepalen dat een begunstigde tot een lijfrente deze begunstiging uiterlijk 31 december van het tweede kalenderjaar volgend op het jaar van overlijden van de gerechtigde tot de lijfrente dient te hebben aanvaard. Hierbij wordt aangesloten bij de termijn die geldt op grond van artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001. Met het stellen van deze termijn wordt gewaarborgd dat niet oneindig uitgesteld kan worden tot zelfs na de navorderingstermijn. In bijzondere omstandigheden kan deze termijn worden verlengd door de inspecteur. Overschrijding van de uiterste datum kan redelijk zijn als de overschrijding van de minimumtermijn niet aan de belanghebbende is te wijten. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de belastingplichtige alles heeft gedaan wat in redelijkheid van hem verwacht kan worden om de lijfrente te doen ingaan binnen de redelijke termijn, maar de tussenpersoon nalatig is geweest.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.126a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.126a Wet IB 2001 voorziet in de fiscale facilitering van de lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht. Voorgesteld wordt om artikel 3.126a, vierde lid, onderdeel a, onder 1°, Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat de uitkeringen uiterlijk vastgesteld dienen te worden in het jaar waarin de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar wordt bereikt, waarbij de eerste daadwerkelijke uitkering uiterlijk gedaan dient te zijn in het jaar na het jaar waarin de AOW-gerechtigde leeftijd plus vijf jaar wordt bereikt. Met deze voorgestelde aanpassing wordt de

uitkering van een lijfrenterekening of lijfrentebeleggingsrecht gelijk behandeld als een termijn van een lijfrenteverzekering als bedoeld in artikel 3.125, eerste lid, onderdelen a en c, Wet IB 2001.

Daarnaast wordt voorgesteld in artikel 3.126a, zesde lid, Wet IB 2001 op te nemen dat onder erfgenamen ook worden verstaan legatarissen. In de uitvoeringspraktijk komt het voor dat een legataris die geen erfgenaam is wel partner is van de overledene en bijvoorbeeld de lijfrenterekening verkrijgt in de vorm van een legaat. In die situatie voldoet de lijfrenterekening echter niet meer aan de voorwaarden van artikel 3.126a Wet IB 2001 en is sprake van afkoop met de fiscale gevolgen van artikel 3.133 Wet IB 2001 van dien. Het kabinet acht dit onwenselijk. In de praktijk kan het gewenst zijn dat de lijfrenterekening of het lijfrentebeleggingsrecht na overlijden over gaat op de partner, niet zijnde een erfgenaam. Daarom wordt voorgesteld onder erfgenamen ook legatarissen te verstaan.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.134 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.134, derde lid, Wet IB 2001 regelt dat een lijfrente in het kader van een echtscheiding kan worden gewijzigd. Voorgesteld wordt om naast de lijfrenteverzekering bedoeld in artikel 3.125 Wet IB 2001 ook de lijfrenterekening en het lijfrentebeleggingsrecht bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001 op te nemen in artikel 3.134, derde lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel G (artikel 5.16c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 5.16c Wet IB 2001 voorziet in regels voor gevallen waarin sprake is van een onregelmatige handelingen bij nettolijfrenten. Bij dergelijke onregelmatige handelingen vervalt de box 3 vrijstelling voor de gehele nettolijfrenten en gelden fiscale gevolgen. Voorgesteld wordt om bij onregelmatige handelingen het vervallen van de box 3 vrijstelling en de fiscale gevolgen alleen toe te passen voor zover sprake is van een onregelmatige handeling. Dit is in lijn met wat voor oudedagslijfrenten geldt op grond van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel H (artikel 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.4 Wet IB 2001 wordt beoogd dat een aanslag inkomstenbelasting wordt vastgesteld in het geval dat de belastingplichtige wel is uitgenodigd tot het doen van aangifte, die belastingplichtige vervolgens (na een herinnering en een aanmaning) geen aangifte indient (aangifteverzuim) en op grond van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan redelijk wordt geschat dat de verschuldigde belasting het saldo van de gezamenlijke voorheffingen en de voorlopige teruggaven (voorheffingssaldo), niet dan wel met *maximaal* € 51,- te boven gaat. In deze situatie wordt ook beoogd om een aanslag vast te stellen in het geval dat voornoemde redelijke schatting leidt tot een terug te geven bedrag (een zogenoemde ambtshalve teruggaaf). Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een aanslag inkomstenbelasting reeds wordt vastgesteld indien de verschuldigde belasting het saldo van de gezamenlijke voorheffingen en de voorlopige teruggaven (voorheffingssaldo), met *meer* dan € 51 te boven gaat. Dat geldt ook in het geval dat de belastingplichtige geen aangifte indient nadat hij daartoe wel is uitgenodigd.

De voorgestelde wijziging van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 bevat de toevoeging dat een aanslag zal worden vastgesteld indien de belastingplichtige is uitgenodigd tot

het doen van aangifte. Een gedane aangifte binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn blijft, net als nu, een eigen situatie waarin een aanslag zal worden vastgesteld.

De voorgestelde wijziging van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 biedt de inspecteur dus vaker de mogelijkheid om een aanslag vast te stellen. Omdat artikel 9.4 Wet IB 2001 ook een opdracht aan de inspecteur inhoudt om de in artikel 9.4 Wet IB 2001 beschreven gevallen een aanslag vast te stellen, is het voor belastingplichtigen ook duidelijk wanneer een aanslag zal worden vastgesteld.

Hoewel de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 meer mogelijkheden tot maatwerk bieden, in de zin dat een ambtshalve teruggaaf mogelijk is in het geval dat de belastingplichtige wel is uitgenodigd tot het doen van aangifte doch niet een aangifte indient, zal het van de voor de inspecteur beschikbare gegevens, de overige feiten en omstandigheden van het geval en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur afhangen of de inspecteur in een specifiek geval daadwerkelijk een ambtshalve teruggaaf vaststelt.

Voorname factoren zullen in beginsel tot gevolg hebben dat de inspecteur (zeer) terughoudend zal zijn om een ambtshalve teruggaaf vast te stellen. De inspecteur dient namelijk bij de vaststelling van de aanslag een bepaalde zekerheid te hebben dat hij de benodigde kennis van de relevante feiten en omstandigheden heeft.⁵¹ Die kennis wordt vanzelfsprekend (aanzienlijk) beperkt wanneer geen aangifte wordt gedaan. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht zal de mogelijkheid van een ambtshalve teruggaaf nader worden uitgewerkt.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat met de mogelijkheid tot een vaststelling van een ambtshalve teruggaaf niet wordt beoogd om de aangifteverplichting te beperken. De belastingplichtige die is uitgenodigd tot het doen van aangifte⁵² blijft gehouden aangifte te doen door de gevraagde gegevens duidelijk, stellig, zonder voorbehoud⁵³ en juist⁵⁴ via de aangifte inkomstenbelasting te verstrekken.

Artikel I, onderdeel I (artikel 10.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het voorgestelde artikel 10.7a Wet IB 2001 wordt een grondslag gecreëerd voor een ministeriële regeling voor het beschrijvingsbeleid voor de inkomstenbelasting. In het beschrijvingsbeleid kan worden opgenomen wie de inspecteur in ieder geval uitnodigt tot het doen van aangifte. In de huidige systematiek volgt dit uit artikel 6 AWR, inclusief een nadere uitwerking in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Met de voorgestelde delegatiegrondslag wordt de mogelijkheid gecreëerd om in een ministeriële regeling vast te leggen wie de inspecteur in ieder geval uitnodigt tot het doen van aangifte.

Artikel II

Artikel II (hoofdstuk twee, artikel I, onderdeel O, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk twee, artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet IB 2001 is overgangsrecht opgenomen voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en

⁵¹ Artikel 3:2 Awb.

⁵² Artikel 6 AWR.

⁵³ Artikel 8 AWR.

⁵⁴ Een bewust onjuiste aangifte kan bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat een vergrijpboete wordt opgelegd (artikel 67d AWR).

verstrekkingen. Voorgesteld wordt om in hoofdstuk twee aan artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet IB 2001 twee leden toe te voegen.

Met artikel I, onderdeel O, tiende lid, Invoeringswet Wet IB 2001 wordt voorgesteld voor artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals die luidde op 31 december 1994, niet langer te voorzien in eerbiedigende werking, in verband meteen arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019. Eerder eerbiedigde artikel 38 Wet LB 1964 artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 1994. Met het laten vervallen van artikel 38 Wet LB 1964 per 1 januari 2010 beoogde het kabinet de gevolgen van een arrest van de Hoge Raad inzake de belastingheffing bij internationale pensioenregelingen te repareren. Vanwege het arrest zijn uitkeringen ingevolge een pensioenregeling van een internationale organisatie vrijgesteld van belastingheffing, voor zover deze uitkeringen kunnen worden toegerekend aan volgens de Nederlandse regels tot het loon behorende aanspraken die tot en met 31 december 1994 zijn opgebouwd, ook als daar feitelijk noch in Nederland noch in het buitenland belasting over is geheven. Dit resultaat druist in tegen het uitgangspunt van de Wet IB 2001 dat bij een pensioenregeling (al dan niet van een internationale organisatie of van een buitenlandse mogendheid) hetzij de uitkeringen hetzij de aanspraken worden belast en een dubbele vrijstelling dus niet mogelijk is. In het arrest van 18 oktober 2019 oordeelt de Hoge Raad: "De vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter g, Wet LB bleef na 1994 gelden op grond van overgangsrecht dat was neergelegd in artikel 38 Wet LB, met als doel op 31 december 1994 bestaande aanspraken buiten de heffing van de loon- en inkomstenbelasting te houden. Door het vervallen van artikel 38 Wet LB per 1 januari 2010 heeft het overgangsrecht van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, lid 1, letter b, Invoeringswet Wet IB 2001 effect gekregen (...) aangezien (...) de aanspraken (...) zijn aan te merken als op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen in de zin van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, lid 1, letter b, Invoeringswet Wet IB 2001. (...) De wet waarbij artikel 38 Wet LB per 1 januari 2010 is afgeschaft, heeft niet de in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, lid 1, letter b, Invoeringswet Wet IB 2001 voorziene eerbiedigende werking afgeschaft voor uitkeringen die tot 2010 onder de werking van artikel 38 Wet LB vielen. (...) De vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter g, Wet LB is dus op grond van de eerbiedigende werking van het overgangsrecht van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, lid 1, letter b, Invoeringswet Wet IB 2001 in het jaar 2010 nog steeds van toepassing". In lijn met de bedoeling van het kabinet om artikel 38 Wet LB 1964 per 1 januari 2010 te laten vervallen, wordt voorgesteld artikel I, onderdeel O, tiende lid, Invoeringswet Wet IB 2001 op te nemen zodat wordt voorkomen dat tot en met 31 december 1994 opgebouwde pensioenen in internationale situaties onbelast blijven.

Met artikel I, onderdeel O, elfde lid, Invoeringswet Wet IB 2001 wordt voorgesteld artikel I, onderdeel O, eerste lid, Invoeringswet Wet IB 2001 niet van toepassing te laten zijn op een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen vanaf het tijdstip dat negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen op grond van artikel 3.133, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel dit recht wordt geacht te zijn afgekocht op grond van artikel 3.133, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt voorkomen dat boxsplitsing ontstaat als op een lijfrente waarop gedeeltelijk het overgangsrecht van de Invoeringswet Wet IB 2001 van toepassing is en gedeeltelijk het kader van de Wet IB 2001, en een dergelijke lijfrente niet langer aan de voorwaarden voldoet waardoor artikel 3.133 Wet IB 2001 van toepassing is, de lijfrente gedeeltelijk in box 1 valt en gedeeltelijk in box 3. Met het voorgestelde artikel I, onderdeel

O, elfde lid, Invoeringswet Wet IB 2001 valt een dergelijke lijfrente na toepassing van artikel 3.133 Wet IB 2001 volledig in box 3.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 38n van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38n Wet LB 1964 voorziet in overgangsrecht voor het pensioen in eigen beheer. Voorgesteld wordt om aan de bestaande tekst van artikel 38n Wet LB 1964 een lid toe te voegen waarin bepaald wordt dat artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 2016, een repeterende werking krijgt in die situaties waarbij het eerder van toepassing zijn van artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 2016, niet heeft geleid tot het in aanmerking nemen van loon uit een vroegere dienstbetrekking. Hiermee wordt voorkomen dat van een onzuiver geworden pensioen in eigen beheer dat buiten de navorderingstermijn is gekomen, zonder belastingheffing kan worden afgezien. Van een onzuiver geworden pensioen in eigen beheer is sprake als niet langer aan de fiscale voorwaarden voor een dergelijk pensioen wordt voldaan.

Artikel III, onderdeel B (artikel 38p van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38p Wet LB 1964 voorziet in het overgangsrecht voor de oudedagsverplichting (ODV) die kon ontstaan bij het afwikkelen van het pensioen in eigen beheer. Vergelijkbaar met hetgeen wordt voorgesteld in artikel 3.126a, zesde lid, Wet IB 2001 wordt met artikel 38p, zesde lid, Wet IB 2001 voorgesteld om onder erfgenamen ook legatarissen te verstaan zodat bijvoorbeeld in de situatie dat de partner geen erfgenaam is maar wel legataris de ODV toch kan overgaan op de partner bij overlijden.

In artikel 38p, zevende lid, Wet LB 1964 wordt voorgesteld om artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 2016, een repeterende werking te geven om het ontgaan van belastingheffing te voorkomen.

Artikel III, onderdeel C (artikel 39f van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 39f Wet LB 1964 voorziet in overgangsrecht voor loonstamrechten. Voorgesteld wordt om een lid toe te voegen, artikel 39f, vijfde lid, Wet LB 1964, en daarin te bepalen dat artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 2013, een repeterende werking krijgt in die situaties waarbij het eerder van toepassing zijn van artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964, zoals dat luidde op 31 december 2013, niet heeft geleid tot het in aanmerking nemen van loon uit een vroegere dienstbetrekking. Deze repeterende werking wordt beperkt tot loonstamrechten die in eigen beheer zijn verzekerd. Hiermee wordt voorkomen dat van een onzuiver geworden loonstamrecht in eigen beheer, dat buiten de navorderingstermijn is gekomen, zonder belastingheffing kan worden afgezien. Van een onzuiver geworden stamrecht in eigen beheer is sprake als niet langer aan de fiscale voorwaarden voor een dergelijk stamrecht wordt voldaan.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 29 van de Wet afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In de voorgestelde wijziging van artikel 29 WVA wordt de reeds bestaande delegatiebepaling uitgebreid. Voortaan heeft de Minister van EZK op grond van artikel 29, onderdeel d, WVA daardoor niet alleen de bevoegdheid om bij ministeriële regeling de aftrekpercentages uit artikel 23, derde, vierde en zevende lid, WVA te wijzigen, maar ook om bij ministeriële regeling de bedragen (schijfgrenzen) genoemd in artikel 23, derde en vierde lid, WVA aan te passen. Op die manier kan zo veel mogelijk en zo efficiënt mogelijk evenwicht worden bereikt tussen de S&O-afdrachtvermindering en het in de rijksbegroting hiervoor opgenomen bedrag.

Daarnaast wordt een technische wijziging voorgesteld. De Minister van EZK heeft ingevolge de aanhef van artikel 29 WVA de bevoegdheid om de percentages één keer per jaar bij te stellen en wel met ingang van 1 januari van enig jaar. De S&O-verklaring geldt ingevolge artikel 22 WVA per 1 januari van enig jaar of voor het resterende deel van het kalenderjaar. Daarmee heeft de tweede zin geen betekenis en kan deze vervallen. De slotzin had betekenis in de periode tot en met 1999 waarin de minister nog de bevoegdheid had om twee keer per jaar de percentages bij te stellen.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (Artikel 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Met de voorgestelde wijziging in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) wordt de zin, waarin wordt aangegeven dat uitsluitend het recht op levering niet wordt aangemerkt als verkrijging van economische eigendom, verplaatst naar een nieuw artikel 2, derde lid, onderdeel a, WBR. Dit beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Het voorgestelde artikel 2, derde lid, onderdeel b, WBR regelt aanvullend en onder voorwaarden dat ook het geval dat niet uitsluitend een recht op levering van een woning wordt verkregen, maar – voorafgaande aan de verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR – ook de toegang tot deze woning, al dan niet in combinatie met het recht om enige werkzaamheden aan de woning te verrichten of te laten verrichten, is uitgezonderd als verkrijging van economische eigendom. Blijkt op een later moment dat niet (meer) voldaan wordt aan de voorwaarden dan geldt de uitzondering niet. Dit betekent, aangenomen dat de bijkomende afspraken tot de conclusie leiden dat de economische eigendom van de woning is verkregen, dat zich reeds bij het verkrijgen van die economische eigendom een belastbaar feit voordoet (zie ook voorbeeld PM2 in het algemeen deel van deze toelichting). Met de maatregel worden dus alleen de sleutelovereenkomsten uitgezonderd die zonder deze maatregel zouden kwalificeren als economische eigendomsverkrijging. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een sleutelovereenkomst verstaan: een obligatoire overeenkomst waarmee toegang wordt verkregen tot een woning voorafgaande aan de verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR al dan niet met de toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te verrichten of te laten verrichten. Aan de uitzondering van een sleutelovereenkomst als economische eigendomsverkrijging zijn drie voorwaarden gekoppeld.

Ten eerste moet de verkrijging verband houden met de onroerende zaak waarop gelijktijdig of eerder het recht op levering als bedoeld in het voorgestelde derde lid, onderdeel a is verkregen (de koopovereenkomst die aan de juridische eigendomsverkrijging/levering van dezelfde woning ten grondslag ligt).

Ten tweede moet de woning uiterlijk zes maanden na het verkrijgen van de toestemming aan de verkrijger worden geleverd. De toegang tot de woning of toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te (laten) verrichten is alleen uitgezonderd als in een obligatoire overeenkomst (koopovereenkomst) is vastgelegd dat de juridische eigendom van de woning aan de verkrijger zal worden geleverd. Uit informatie van de Belastingdienst **PM en het notariaat** blijkt dat doorgaans slechts enkele maanden zit tussen het moment van de sleutelovereenkomst en de verkrijging, bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR. De termijn van zes maanden is ruim genomen en zal naar verwachting verreweg de meeste beoogde sleutelovereenkomsten buiten de reikwijdte van de overdrachtsbelasting houden. Daarnaast is een zes maanden termijn niet ongebruikelijk in de overdrachtsbelasting zoals bij toepassing van de doorkoopfaciliteit van artikel 13, WBR. Indien de juridische verkrijging van de woning door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht later dan zes maanden volgt, wordt niet aan de voorwaarden voldaan. In dat geval is, aannemende dat op grond van de sleutelovereenkomst de economische eigendom van de woning is verkregen, terzake van de verkrijging van de economische eigendom belasting verschuldigd alsof de uitzondering niet van toepassing is geweest. Wat betreft de opvolgende verkrijging van de juridische eigendom vindt vermindering van de heffingsgrondslag plaats op grond van artikel 9, vierde lid of verlaging van de verschuldigde belasting met de eerder bij de verkrijging van de economische eigendom verschuldigde overdrachtsbelasting op grond van het bij dit wetsvoorstel ingevoegde achtste lid.

Ten derde moet het recht op levering betrekking hebben op een woning die door de verkrijger als hoofdverblijf gebruikt gaat worden, anders dan tijdelijk, zoals bedoeld in artikel 14, tweede lid, WBR en artikel 15, onderdeel p, WBR. Op de verkrijging van economische eigendom kan – indien aan de voorwaarden wordt voldaan (zie *Artikel V, onderdeel B*) - ook de startersvrijstelling of het verlaagde tarief worden toegepast.

Voorbeeld **PM3**

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 met betrekking tot een woning een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de levering van de woning plaatsvindt op 1 december 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. B verkrijgt als gevolg van deze sleutelovereenkomst de economische eigendom van de woning op 1 april 2025. B voldoet echter niet aan de voorwaarden voor toepassing van de uitzondering (de levering geschiedt meer dan 6 maanden na de ingangsdatum van de sleutelovereenkomst) en draagt 2% overdrachtsbelasting af over de waarde van de woning (B voldoet aan de voorwaarden voor het verlaagde tarief). Op 1 december 2025 vindt de levering van de woning plaats, wat opnieuw een belastbare verkrijging voor de overdrachtsbelasting oplevert. Als gevolg van artikel 9, vierde lid, WBR is B 2% overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de woning verminderd met het bedrag waarover B ter zake van de verkrijging van de economische eigendom (door de

sleutelovereenkomst) reeds was verschuldigd (aangenomen dat B aan de voorwaarden voor toepassing van het 2%-tarief voldoet).

Het voorgestelde artikel 2, vierde lid, WBR regelt dat voor de toepassing van deze voorwaarde onder 'woning' mede wordt verstaan een recht waaraan een woning is onderworpen, alsmede een recht van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, WBR voor zover dit betrekking heeft op een woning of een recht waaraan een woning is onderworpen, en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden.

Artikel V, onderdeel B (artikel 4, tiende lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

In artikel 4, tiende lid, WBR, wordt, als gevolg van een vernummering in artikel 2, WBR, een verwijzing aangepast. Dit beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Artikel V, onderdeel C (artikel 9, achtste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De voorgestelde wijzigingen in artikel 14, tweede lid, WBR en artikel 15, eerste lid, onderdelen p en t, WBR (zie Artikel V, onderdelen D en F) maken het wenselijk dat de regel van artikel 9, vierde lid, WBR wordt aangevuld. Met het nieuwe achtste lid loopt de regeling van artikel 9, vierde en achtste lid, WBR synchroon met die van artikel 13, eerste en vierde lid, WBR. Het nieuwe artikel 9, achtste lid, WBR houdt, in afwijking van het vierde lid waarbij een maatstafvermindering geldt, in, dat niet de maatstaf, maar de belasting die ter zake van de eerdere verkrijging was verschuldigd in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde belasting wegens verkrijging van de woning na de vorige verkrijging. Door in deze situaties een belastingvermindering in plaats van een maatstafvermindering toe te staan, wordt voorkomen dat de vermindering hoger is dan dat er cumulatie van belasting is. Voor de toepassing van voorgesteld artikel 9, achtste lid, WBR is wel vereist dat het verlaagde tarief, genoemd in het voorgestelde tweede lid van artikel 14, WBR, terecht is toegepast. Het nieuwe artikel 9, achtste lid, WBR bewerkstelligt dat het voordeel niet hoger kan zijn dan het bedrag dat ter zake van de vorige verkrijging verschuldigd was tegen het 2%-tarief.

*Voorbeeld **PM4***

A verkrijgt de economische eigendom van een woning, met een waarde van € 300.000, belast met het 2% tarief op grond van artikel 14, tweede lid, Wet WBR. Wegens de verkrijging is A € 6.000 overdrachtsbelasting verschuldigd. Na verloop van tijd laat A de woning tot kantoorpand verbouwen. Na afronding daarvan verkrijgt A de juridische eigendom van het pand, die ná deze verbouwing € 500.000 waard is. Er wordt bij die verkrijging 10,4% overdrachtsbelasting geheven over € 500.000 ofwel €52.000. Op dit bedrag komt ingevolge het nieuwe achtste lid de overdrachtsbelasting die ten laste van A is geheven bij de verkrijging van de economische eigendom (€ 6.000) in mindering. Per saldo is A bij de opvolgende verkrijging € 46.000 verschuldigd.

Artikel V, onderdeel D (artikel 14, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De wijziging in artikel 14, tweede lid, WBR regelt dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen niet langer is uitgesloten van de toepassing van het verlaagde tarief. Met de verkrijging van de economische eigendom wordt bedoeld op een verkrijging zoals bedoeld in artikel 2, tweede lid, WBR. Om het verlaagde tarief toe te kunnen passen op de verkrijging van de economische eigendom, moet wel worden voldaan aan de overige voorwaarden voor toepassing van de het verlaagde tarief, als bedoeld in artikel 14, tweede lid, WBR.

Artikel V, onderdeel E (artikel 15, eerste lid, onderdeel t, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De VoV-vrijstelling geldt op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR uitsluitend voor de verkrijging van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning. Dit wijkt af van de startersvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR en toepassing van het verlaagde tarief op grond van artikel 14, tweede en zesde lid WBR. Om de VoV-vrijstelling ook van toepassing te laten zijn op aanhorigheden wordt aan artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR toegevoegd dat de vrijstelling ook van toepassing is op aanhorigheden die tot de woning behoren en die gelijktijdig met die woning worden verkregen.

Artikel V, onderdeel F (Artikel 15, achtste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De wijziging in artikel 15, achtste lid, WBR regelt dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen niet langer is uitgesloten van de toepassing van de startersvrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR, of de VoV-vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR. Met de verkrijging van de economische eigendom wordt bedoeld op de verkrijging bedoeld in artikel 2, tweede lid, WBR. Om de startersvrijstelling toe te kunnen passen op de verkrijging van de economische eigendom, moet wel worden voldaan aan de overige voorwaarden die voor toepassing van de startersvrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR gelden. Om de VoV-vrijstelling toe te kunnen passen op de verkrijging van de economische eigendom, moet worden voldaan aan de overige voorwaarden die voor toepassing van de VoV-vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR gelden.

Artikel V, onderdeel G (Artikel 15a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Het voorgestelde artikel 15a, derde lid, WBR geeft aan dat en op welke wijze de schriftelijke verklaring onderdeel uitmaakt van de aangifte van de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Dit was reeds geregeld met betrekking tot verkrijgingen waarvoor een notariële akte moet worden opgemaakt en waarvan de belasting wordt voldaan ter gelegenheid van de aanbidding van die akte ter registratie. Vanwege de uitbreiding van de toepassing van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief met de verkrijging van economische eigendom – ter zake waarvan geen notariële akte moet worden opgemaakt – wordt nu ook geregeld op welke wijze de

schriftelijke verklaring moet worden aangeleverd in de situaties dat de verkrijging door de verkrijger zelf moet worden aangegeven.

Voor een verkrijging waarvoor geen notariële akte is opgemaakt is de verkrijger zelf gehouden aangifte te doen op de in de Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) gestelde wijze. De verkrijger zal de inspecteur moeten verzoeken tot uitnodiging tot het doen van aangifte. Uit artikel 3, eerste lid, UR AWR 1994 volgt dat een verkrijger die in aanmerking komt voor toepassing van het verlaagde tarief gehouden is vóór het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald, de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Op grond van artikel 3, vijfde lid, UR AWR 1994 geldt voor de toepassing van de startersvrijstelling dat de verkrijger gehouden is om binnen een maand na die verkrijging de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Artikel 4a, UR AWR 1994 geeft aan dat het uitnodigen tot het doen van aangifte geschiedt door het uitreiken of toezenden van een aangiftebrief waaruit blijkt de wijze van het doen van aangifte, een omschrijving van de gevraagde gegevens of bescheiden en de termijn waarbinnen aangifte moet worden gedaan. Artikel 10, UR AWR 1994 regelt vervolgens dat de aangifte wordt gedaan door het op de in de aangiftebrief, bedoeld in artikel 4a, UR AWR 1994, aangegeven wijze inleveren of toezenden van de gevraagde gegevens of bescheiden. Hierbij zal de inspecteur tevens verzoeken om het toezenden van de voorafgaand aan de verkrijging opgemaakte schriftelijke verklaring die noodzakelijk is voor het kunnen toepassen van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling.

Artikel VI

Artikel VI (tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Tabel II, onderdeel a, post 6, bijzondere bepaling.

Goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen, zijn onderworpen aan het nultarief op basis van artikel 9, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968. Dit geldt evenwel niet voor de accijnsgoederen die worden verzonden naar een geregistreerde geadresseerde of een afnemer, niet zijnde een particulier, in een andere lidstaat volgens de voorwaarden die volgen uit de WA. Dit volgt uit artikel 3 BTW-richtlijn 2006.

Met de onderhavige wijziging wordt post 6 in lijn gebracht met nieuwe terminologie in de WA die het gevolg is van de implementatie van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020.⁵⁵ Op grond hiervan moet voor vervoer naar een geregistreerde geadresseerde of een gecertificeerde geadresseerde in een andere lidstaat gebruik worden gemaakt van de betreffende formaliteiten uit de WA in de vorm van een elektronisch administratief document (e-AD) of een vereenvoudigd elektronisch administratief document (e-VAD). De geregistreerde geadresseerde en gecertificeerde geadresseerde zijn natuurlijke personen of rechtspersonen die op grond van de WA of wetgeving van een andere lidstaat een vergunning hebben om bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen te ontvangen die op het gebied van de ene lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en vervolgens naar het grondgebied van een andere lidstaat zijn overgebracht. Die begrippen zijn gedefinieerd in artikel 1a WA. Een e-AD en een e-VAD zijn gedefinieerd in artikel 20, eerste, tweede en derde lid,

⁵⁵ Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58).

van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020, respectievelijk artikel 36, eerste en tweede lid, van die richtlijn, hetgeen is overgenomen in artikel 1a Uitvoeringsbesluit accijns (UBA).

Tabel II, onderdeel a, post 7, onder b, onder 2°.

In samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968 regelt tabel II, onderdeel a, post 7, onderdeel b, onder 2°, dat het nultarief van toepassing is op minerale oliën waarvoor een accijnstarief is vastgesteld en die buiten een accijnsgoederenplaats zijn gebracht en die niet worden gebracht naar een andere accijnsgoederenplaats die als zodanig voor minerale oliën is aangewezen indien voor het vervoer van de minerale oliën een e-AD is afgegeven. Een accijnsgoederenplaats is een plaats waar accijnsgoederen onder schorsing van accijns mogen worden geproduceerd, verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden opgeslagen en mogen worden ontvangen of verzonden. Dit is gedefinieerd in artikel 1a, eerste lid WA.

In post a.7, onderdeel b, onder 2°, wordt thans verwezen naar Verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009.⁵⁶ Deze verordening is ingetrokken en vervangen door Verordening (EU) 2022/1636 van de Commissie van 5 juli 2022.⁵⁷ Voorgesteld wordt de verwijzing te vervangen door een verwijzing naar artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020. De voorgestelde wijziging is technisch van aard en beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A en onderdeel B (artikelen 90 en 90a van de Wet op de accijns)

Artikel 90 WA regelt het verbod op het produceren of voorhanden hebben van een distilleertoestel zonder vergunning en de bepalingen rondom het verlenen, aanpassen en intrekken van een dergelijke vergunning. Artikel 90a WA regelt hetzelfde voor tabaksproductieapparaten. Voor zowel distilleertoestellen als tabaksproductieapparaten geldt dat deze accijnsgoederen kunnen produceren. Om op deze productieprocessen zicht te houden - daar kunnen immers accijnsgoederen uit voortkomen - is van belang dat er een vergunning verplicht is gesteld. In de WA is echter niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken, waardoor vervuiling van het vergunningenbestand ontstaat door vergunningen die in de praktijk niet meer worden gebruikt. Voorgesteld wordt om deze kennelijke omissie in de WA te herstellen en op te nemen op welke gronden dergelijke vergunningen kunnen worden ingetrokken door de inspecteur. Daartoe wordt voorgesteld een zevende lid in artikel 90 WA in te voegen (onder vernummering van het huidige zevende tot en met negende lid tot achtste tot en met tiende lid van dat artikel), waarin deze gronden limitatief zijn opgesomd. In artikel 90a WA wordt in het derde lid, dat de vergunningenbepalingen uit artikel 90 WA van overeenkomstige toepassing verklaart, een verwijzing naar het zevende lid (nieuw) van artikel 90 WA ingevoegd. Daarmee worden de in genoemd zevende lid opgenomen gronden ook op het intrekken van een vergunning voor een tabaksproductieapparaat van toepassing.

⁵⁶ Verordening (EG) 2009/684 van de commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van Verordening 2008/118/EG van de Raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (PbEU 2009, L 197).

⁵⁷ Gedelegeerde Verordening (EU) 2022/1636 van de Commissie van 5 juli 2022 tot aanvulling van de structuur en de inhoud van de in het kader van de overbrenging van accijnsgoederen uitgewisselde documenten en vaststelling van een drempelwaarde voor verliezen vanwege de aard van de goederen (PbEU 2022, L 247).

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 8 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 8, derde lid, Awir betreft een grammaticale wijziging.

Het voorgestelde artikel 8, zevende lid, Awir sluit aan bij artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Er moet eerst sprake zijn van het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers. Hierbij zijn twee elementen relevant, namelijk het prijsgeven van rechten door een schuldeiser en de prijsgegeven rechten moeten niet voor verwezenlijking vatbaar zijn. Vervolgens moeten de voordelen (de kwijtscheldingswinst) het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden (het verlies van het jaar zelf) overtreffen. Deze verliezen worden namelijk wel meegenomen in het inkomen uit werk en woning. Er dient daarom rekening te worden gehouden met deze verliezen bij het vaststellen van de hoogte van de vermindering voor het toetsingsinkomen. De inspecteur van de inkomstenbelasting toetst of sprake is van prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door een schuldeiser en de hoogte hiervan vóór het verrekenen met in het verleden geleden verliezen. Ten slotte gaat het om het (resterende) deel van de kwijtscheldingswinst dat niet is vrijgesteld op basis van de kwijtscheldingswinstvrijstelling als gevolg van te verrekenen verliezen uit het verleden. Dit (resterende) deel van de kwijtscheldingswinst wordt betrokken in het inkomen uit werk en woning en werkt door in het toetsingsinkomen. Op verzoek van de belanghebbende wordt bij de vaststelling van het toetsingsinkomen dat bedrag in mindering gebracht op het toetsingsinkomen.

Als de definitieve tegemoetkoming waarop het verzoek betrekking heeft al voor de inwerkingtreding van deze bepaling onherroepelijk vaststond, is herziening van de tegemoetkoming op grond van artikel 5a UR Awir nog mogelijk. Tot de inwerkingtreding van deze bepaling is het Verzamelbesluit Toeslagen namelijk nog van toepassing.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 37 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Het voorgestelde eerste lid beoogt dat een bezwaar, dat gericht is tegen de toekenning of herziening van een tegemoetkoming, geacht wordt mede gericht te zijn tegen de beschikking tot terugvordering die samenhangt met die toekenning of herziening van een tegemoetkoming. Een bezwaar dat bijvoorbeeld is gericht tegen een lagere toekenning van een huurtoeslag wordt dus mede geacht gericht te zijn tegen de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering. De toekenning of herziening van een tegemoetkoming staat altijd in hetzelfde geschrift als de terugvordering. Indien meerdere tegemoetkomingen in hetzelfde geschrift tot een lager bedrag worden toegekend en er wordt bezwaar tegen één van de toekenningen gemaakt, is er samenloop met artikel 37, derde lid, (nieuw) Awir. Dit betekent dat het bezwaar ook is gericht tegen de toekenning of herziening van andere tegemoetkomingen over hetzelfde berekeningsjaar, die in hetzelfde geschrift zijn toegekend of herzien en de in verband daarmee berekende rente. Als gevolg hiervan is er bezwaar gemaakt tegen de toekenningen of herzieningen en worden ook de daarmee verband houdende beschikkingen tot terugvordering betrokken in het bezwaar. De toepassing van artikel 37, eerste lid, Awir geldt niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat alleen wordt opgekomen tegen de vaststelling van één tegemoetkoming. Dit geldt ook voor de samenloop met artikel 37, derde lid, (nieuw) Awir.

Het tweede lid beoogt dat een bezwaar, dat is gericht tegen de beschikking tot terugvordering, wordt geacht mede gericht te zijn op de toekenning of herziening van een tegemoetkoming die samenhangt met die beschikking tot terugvordering. Een bezwaar dat bijvoorbeeld is gericht tegen een beschikking tot terugvordering van een huurtoeslag, wordt dus mede geacht gericht te zijn tegen de lagere toekenning van de huurtoeslag. De toekenning of herziening van een tegemoetkoming staat altijd in hetzelfde geschrift als de terugvordering. Indien meerdere tegemoetkomingen in hetzelfde geschrift worden teruggevorderd en er wordt bezwaar gemaakt tegen één beschikking tot terugvordering, is er samenloop van artikel 37, tweede lid, Awir met artikel 37, derde lid, Awir (nieuw). De toekenning of herziening van een tegemoetkoming die samenhangt met de beschikking tot terugvordering wordt betrokken in het bezwaar. Vervolgens wordt het bezwaar op grond van artikel 37, eerste en derde lid, Awir (nieuw) uitgebreid naar de andere toekenningen of herzieningen, de daarmee in verband berekende rente en de daarbij behorende beschikkingen tot terugvordering. De toepassing van artikel 37, tweede lid, Awir geldt niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat alleen opgekomen wordt tegen één terugvordering. Dit geldt ook voor de samenloop met artikel 37, derde lid, Awir (nieuw).

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 30hb AWR is geregeld dat het percentage van de belastingrente een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen percentage bedraagt, dat voor verschillende belastingen verschillend kan worden vastgesteld. Met de voorgestelde wijziging wordt hieraan toegevoegd dat dit percentage ook kan verschillen voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Afkoop van een lijfrenteaanspraak wordt krachtens artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 in de heffing betrokken als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Artikel 3.137, eerste lid, Wet IB 2001 bepaalt dat deze negatieve uitgaven worden gesteld op de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de afkoop. Artikel 3.137, tweede lid, Wet IB 2001 bepaalt vervolgens dat, indien een lijfrenteaanspraak wordt afgekocht, de in de heffing te betrekken negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden verminderd met de ter zake van die aanspraak betaalde, maar niet in aftrek genomen premies, tot een bepaald maximum (dit wordt ook wel de saldomethode genoemd).

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de revisierente een benadering vormt van de rente die door de Belastingdienst is gederfd doordat ten onrechte inkomensuitstel, en daarmee uitstel van heffing van inkomstenbelasting, in de vorm van premieaftrek heeft plaatsgevonden. Omdat ter zake van het onbelaste saldo (op basis van de hierboven beschreven saldomethode uit de Wet IB 2001) geen premieaftrek heeft plaatsgevonden en derhalve geen inkomensuitstel en heffing van inkomstenbelasting heeft plaatsgevonden, is voor dat deel geen rente gederfd door de Belastingdienst. Naar de mening van het kabinet is het daarom niet de bedoeling van de wetgever geweest om in dit geval revisierente verschuldigd te worden over dit onbelaste saldo. Voorgesteld wordt daarom om aansluiting te zoeken bij de strekking van de wet en daarmee voor de

berekening van 20% verschuldigde revisierente aan te sluiten bij het bedrag dat ter zake van die afkoop als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in de heffing wordt betrokken voor de inkomstenbelasting.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 67cc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De grondslag voor de boete wordt in het voorgestelde artikel 67cc, tweede lid, AWR gevormd door het bedrag van het belastingnadeel waartoe de overtreding strekt. Daarmee wordt aangesloten bij het in het fiscale strafrecht gehanteerde 'strekingscriterium'. Daarbij is beslissend of de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven.⁵⁸

Artikel IX, onderdeel D (artikel 67d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De grondslag voor de boete wordt in het voorgestelde artikel 67d, tweede lid, AWR gevormd door het bedrag van het belastingnadeel waartoe de overtreding strekt. Daarmee wordt aangesloten bij het in het fiscale strafrecht gehanteerde 'strekingscriterium'. Daarbij is beslissend of de gedraging naar haar aard en in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven.⁵⁹ Dat betekent dat het bedrag van het belastingnadeel de grondslag van de boete vormt, als een gedraging beboetbaar is met een vergrijpboete. In de zinsnede 'waartoe de overtreding strekt' ligt besloten dat de grondslag niet het bedrag overschrijdt dat als gevolg van het opzet van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige niet zou zijn geheven. Door deze formulering kan de thans in artikelen 67d en 67e, tweede lid, onderdeel b, AWR opgenomen bepaling over de boetegrondslag in combinatie met verliesverrekening vervallen, omdat die situatie ook wordt gedekt door de strekkingsgrondslag.

Artikel IX, onderdeel E (artikel 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor de toelichting op het voorgestelde artikel 67e, tweede lid, AWR wordt verwezen naar de toelichting op artikel IX, onderdeel D, hiervoor (artikel 67d, tweede lid, AWR), met dien verstande dat beboeting op grond van artikel 67e AWR – anders dan bij artikel 67d AWR – van belang is bij een navorderingsaanslag en dat daarbij beboeting ook mogelijk is als sprake is van grove schuld.

Artikel IX, onderdeel F (artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor de toelichting op het voorgestelde artikel 67f, tweede lid, AWR wordt verwezen naar de toelichting op artikel IX, onderdeel D, hiervoor (artikel 67d, tweede lid, AWR), met dien verstande dat beboeting op grond van artikel 67f AWR van belang is bij een naheffingsaanslag en dat daarbij beboeting ook mogelijk is als sprake is van grove schuld.

Artikel IX, onderdeel G (artikel 67h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 67h AWR bepaalt momenteel dat indien de grondslag voor een bestuurlijke boete wordt gevormd door het bedrag van de belasting, de opgelegde boete naar evenredigheid wordt verlaagd bij vermindering, teruggaaf, terugbetaling of kwijtschelding van belasting, voor zover

⁵⁸ HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493, r.o. 3.6.

⁵⁹ HR 26 juni 2001, ECLI:NL:HR:2001:ZD2493, r.o. 3.6.

deze vermindering, teruggaaf, terugbetaling of kwijtschelding het bedrag betreft waarover de boete is berekend. De inhoud van dit artikel kan komen te vervallen als de strekkingsgrondslag wordt ingevoerd, omdat de grondslag voor de bestuurlijke boete dan niet langer wordt gevormd door het bedrag van de belasting.

Gelijktijdig met het voornoemde wordt voorgesteld om in artikel 67h AWR (nieuw) te expliciteren dat de inspecteur bevoegd is ten behoeve van het opleggen van bestuurlijke boetes gegevens en inlichtingen te vorderen en inzage te vorderen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. In het voorgestelde eerste lid wordt aangesloten bij de in artikel 47 AWR vervatte inlichtingenverplichtingen. Anders dan in artikel 47 AWR wordt hieraan niet verbonden dat de inlichtingen van belang moeten kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien. Deze bevoegdheid geldt alleen ten behoeve van het opleggen van bestuurlijke boetes. Daarmee wordt verduidelijkt dat de inspecteur ook onderzoek kan doen als er geen connectie (meer) is met de belastingheffing. Dat kan onder meer het geval zijn als de inspecteur geen vragen meer heeft over de fiscale duiding van een feitencomplex, maar (enkel) nog over de schuldvraag, als pas na het vaststellen van een belastingaanslag het vermoeden van een beboetbare gedraging ontstaat of als de inspecteur onderzoek wil doen vanwege het opleggen van een boete aan een medepleger.⁶⁰

Nemo tenetur-beginsel

In artikel 6 EVRM is het recht op een eerlijk proces neergelegd. Een van de elementen van dat recht is dat een verdachte niet mag worden gedwongen zichzelf te incrimineren. De achtergrond hiervan is dat het door de autoriteiten uitoefenen van onaanvaardbare druk op de verdachte in een onterechte veroordeling kan resulteren. Dat vertaalt zich onder meer in een recht om te zwijgen. Dit recht strekt zich niet uit tot wilsonafhankelijk materiaal, zoals bankafschriften en portfolio-overzichten, waarvan de autoriteiten het bestaan reeds kenden. Er mag geen sprake zijn van een 'fishing expedition'. Dit volgt uit de jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM).⁶¹ Om die reden is in het voorgestelde tweede lid bepaald dat diegene tegen wie het ingestelde onderzoek naar de oplegging van een bestuurlijke boete is gericht, is gehouden tot het mondeling of schriftelijk verstrekken hiervan, tenzij de inlichtingen, gegevens, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan bestaan afhankelijk van zijn wil.⁶²

⁶⁰ Zie artikel 5:1, tweede en derde lid, Awb en artikel 67o AWR.

⁶¹ EHRM 4 oktober 2022, ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215 (De Legé tegen Nederland).

⁶² EHRM 4 oktober 2022, ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215 (De Legé tegen Nederland), par. 76.

Verschoningsrecht

In het fiscale recht is aan bekleeders van een geestelijk ambt, notarissen, advocaten, artsen en apothekers een verschoningsrecht toegekend. Een verschoningsgerechtigde kan zich beroepen op de omstandigheid, dat hij uit hoofde van zijn stand, ambt of beroep tot geheimhouding verplicht is, waar het gaat om het voldoen aan de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden. Via het voorgestelde derde lid wordt beoogd om dit verschoningsrecht van overeenkomstige toepassing te verklaren bij de explicitering van de bevoegdheden van de inspecteur in het kader van een schuldonderzoek.

Artikel IX, onderdeel I (artikel 67ob van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 67ob AWR wordt beoogd dat de inspecteur een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige gedurende een periode van twaalf jaar kan beboeten, indien hij zijn bevoegdheid tot belastingheffing ontleent aan de artikelen 16, vierde lid, 20, vierde lid, AWR of 66, vierde lid, Successiewet 1956. In die bepalingen is – in afwijking van de hoofdregel – voor specifieke situaties voorzien in een verlengde navorderings- of naheffingstermijn van twaalf jaar of in een onbeperkte navorderingstermijn.

Het voorgestelde artikel 67ob, derde lid, AWR ziet op de volgende twee situaties:

- De inspecteur maakt gebruik van zijn verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, indien het voorwerp van belastingheffing in het buitenland is gehouden of opgekomen.⁶³
- De inspecteur maakt gebruik van zijn onbeperkte navorderingstermijn, indien voor de erfbelasting het voorwerp van die belasting in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen en ter zake waarvan niet, onjuist of onvolledig aangifte is gedaan.⁶⁴

Omdat bij beboeting van een ander dan de belastingplichtige niet de voorwaarde geldt dat de boete gelijktijdig met de navorderingsaanslag moet worden opgelegd⁶⁵, heeft de wetgever in navorderingssituaties voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige voorzien in een boetetermijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Voorgesteld wordt dat de inspecteur een ander dan de belastingplichtige zelf niet gedurende een periode van vijf jaar, maar gedurende een periode van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, kan beboeten. Hiermee wordt de onwenselijke situatie voorkomen waarbij beboeting van een ander dan de belastingplichtige niet mogelijk is vanwege verval van de boetetermijn, terwijl de termijn voor belastingheffing en beboeting van de belastingplichtige nog niet verstreken is. Volledigheidshalve wordt opgemerkt het voorstel eveneens een verlenging van de boetetermijn van vijf naar twaalf jaar inhoudt, als de inspecteur gebruikmaakt van zijn hiervoor genoemde in de tijd onbegrensde navorderingsbevoegdheid. Het kabinet acht het namelijk niet opportuun om de termijn voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige – conform de navorderingstermijn – niet in de tijd te begrenzen.

⁶³ Artikel 20, vierde lid, AWR.

⁶⁴ Artikel 66, vierde lid, Successiewet 1956.

⁶⁵ Artikel 670a, onderdeel a, AWR.

Het voorgestelde artikel 67ob, vierde lid, AWR ziet op situaties waarin de inspecteur gebruikmaakt van zijn verlengde naheffingstermijn van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan, indien de betreffende belastingschuld is ontstaan door de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.⁶⁶ Voorgesteld wordt om de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige in die specifieke gevallen te verlengen van vijf naar twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden.

Artikel X

Artikel X (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 een 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.

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

⁶⁶ Artikel 20, vierde lid, AWR.

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 belastingschuldigen tegemoet worden gekomen wanneer ze een verlies hebben geleden. Deze vermindering werd in het verleden ook gelijkgesteld met een betaling. 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. De wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 zal in verband met de benodigde wijziging in de automatisering pas per 1 januari 2027 in werking treden (zie artikel XIII onderdeel c).

Artikel XI

Artikel XI (artikel 10j van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Artikel 10j, vierde en zesde lid, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) dient ter implementatie van de modelregels in de WIB.⁶⁷ De bedoeling van deze leden is om te regelen dat een rapporterende platformexploitant die op grond van artikel 10j, eerste lid, WIB is gehouden om aan Nederland te rapporteren, niet alleen de gegevens en inlichtingen rapporteert van (kort gezegd) ingezetenen van een lidstaat van de Europese Unie (EU-lidstaat)⁶⁸, maar ook die van ingezetenen als bedoeld in deel II, paragraaf D, OESO-modelregels van een niet-Unierechtsgebied dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst heeft met Nederland die voorziet in de wederkerige uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen tussen Nederland en dat rechtsgebied. Dit omdat Nederland op grond van de modelregels is gehouden om deze gegevens en inlichtingen uit te wisselen met het genoemde niet-Unierechtsgebied. In artikel 10j, vierde lid, aanhef en onderdeel c, en zesde lid, aanhef en onderdeel c, WIB wordt echter niet gerefereerd aan een verkoper die ingezetene is van een "niet-Unierechtsgebied", maar aan een verkoper die ingezetene is van een "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied". Een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is echter apart gedefinieerd in de WIB, en betreft kort gezegd een niet-Unierechtsgebied dat met alle EU-lidstaten is

⁶⁷ Artikel 10j, vierde en zesde lid, WIB zijn via een nota van wijziging toegevoegd aan de Wet implementatie EU-richtlijn digitale platformeconomie. Zie Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 7.

⁶⁸ Zie artikel 10j, eerste, derde en vijfde lid, WIB.

overeengekomen om op automatische basis gegevens en inlichtingen uit te wisselen die gelijkwaardig zijn aan de gegevens en inlichtingen die in artikel 10j WIB zijn opgenomen.⁶⁹ Het begrip gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is in de WIB opgenomen vanwege het idee dat een platformexploitant die aan een dergelijk rechtsgebied rapporteert, niet (ook) over hoeft te gaan tot registratie in een EU-lidstaat om vervolgens aan de bevoegde autoriteit van die EU-lidstaat nogmaals aan de rapportageverplichtingen te voldoen. EU-lidstaten krijgen over de benodigde gegevens en inlichtingen immers reeds beschikking via de automatische uitwisseling met dat gekwalificeerde niet-Unierechtsgebied. Zodoende dient in artikel 10j, vierde lid, aanhef en onder c, en zesde lid, aanhef en onder c, WIB niet te worden verwezen naar ingezetenen van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied, maar naar ingezetenen van een niet-Unierechtsgebied. Met de voorliggende wijziging wordt dit bewerkstelligd.

Praktisch betekent dit dat een rapporterende platformexploitant die aan Nederland rapporteert, is gehouden te onderzoeken of hij te rapporteren verkopers heeft die ingezetenen zijn van een niet-Unierechtsgebied dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst heeft met Nederland die voorziet in de wederkerige uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen tussen Nederland en dat rechtsgebied. Indien dat het geval is, zullen de in artikel 10j, vierde en zesde lid, WIB bedoelde gegevens en inlichtingen over die te rapporteren verkoper aan Nederland dienen te worden gerapporteerd.

Artikel XII

Artikel XII (samenloopbepaling)

Zoals gebruikelijk is in dit wetsvoorstel ook een algemene samenloopbepaling opgenomen. Deze bepaling maakt het mogelijk om, ingeval de samenloop van wetten die in 2024 in het Staatsblad zijn of worden gepubliceerd en wijzigingen aanbrengen in een of meer belastingwetten, niet of niet juist is geregeld, of indien als gevolg van die samenloop onjuistheden ontstaan in de aanduiding van artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in de betreffende wetten, kunnen die wetten op dit punt bij ministeriële regeling worden gewijzigd. De werking van het artikel is derhalve beperkt tot twee specifieke situaties:

1. Er is sprake van een foutieve of ontbrekende samenloopbepaling met betrekking tot twee of meer wijzigingswetten. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als twee verschillende wijzigingswetten hetzelfde artikel van een belastingwet wijzigen, maar een van de betreffende wijzigingsopdrachten als gevolg van de samenloop van de wijzigingswetten niet kan worden uitgevoerd.

2. Door de samenloop ontstaat een foutieve aanduiding of verwijzing naar artikelen, artikelonderdelen, verwijzingen en dergelijke in een of meer belastingwetten die met de betreffende wijzigingsopdrachten worden gewijzigd of ingevoegd. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat ingevolge een of meer wijzigingswetten een artikel met hetzelfde nummer in de betreffende belastingwet wordt ingevoegd.

Artikel XIII

⁶⁹ Zie artikel 2e, onderdeel e, WIB en bijlage V, deel I, onderdeel A, onder 6 en 7, van Richtlijn 2011/16/EU.

Artikel XIII (Inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Het voorgestelde overgangsrecht in het eerste lid, onderdeel a, regelt bij welke nog vast te stellen aanslagen de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 toepasbaar zullen zijn. De voorgestelde wijzigingen van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 zijn toepasbaar op nog vast te stellen aanslagen inkomstenbelasting over het kalenderjaar 2025 alsmede op nog vast te stellen aanslagen inkomstenbelasting inzake eerdere kalenderjaren, mits de bevoegdheid tot het vaststellen van die aanslag niet is vervallen op het moment dat deze wet in werking treedt. Wegens de aanslagtermijn van drie jaar,⁷⁰ zullen de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 in beginsel ook toegepast kunnen worden bij nog vast te stellen aanslagen over de kalenderjaren 2022 tot en met 2024.

Met het voorgestelde artikel IX, onderdeel H, wordt beoogd dat de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige – in specifieke situaties – verlengd wordt van vijf naar twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. De Hoge Raad heeft beslist dat in geval van verandering van wetgeving met betrekking tot de verjaring naar hedendaagse rechtsopvatting in strafzaken als uitgangspunt geldt dat deze verandering direct van toepassing is, met dien verstande dat een reeds voltooide verjaring wordt geëerbiedigd.⁷¹ Het kabinet ziet geen aanleiding om daarvan af te wijken ten aanzien van fiscaal bestuurlijke boetes, gelet op het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Deze overgangsbepaling regelt daarom dat bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete niet herleeft, als die bevoegdheid vóór inwerkingtreding van deze wet reeds is vervallen.

Artikel XIV

⁷⁰ Art. 11, derde lid, AWR.

⁷¹ HR 29 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK1998, r.o. 3.5.2. Vgl. artikel III Wijzigingswet Wetboek van Strafrecht, enz. (vervallen verjaringstermijn voor vervolging van moord en enkele andere wijzigingen), Stb. 2005, 595.