

Vergaderjaar 2016–2017

**34 554**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2017)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

I. Algemeen	2
1. Inleiding	2
2. Stroomlijnen invorderingsregelgeving belastingen en toeslagen	2
3. Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting vrijgestelde Vpb-lichamen	8
4. Vereenvoudigingen teruggaafregeling oninbare vorderingen btw en milieubelastingen	9
5. Vereenvoudigingen in de Wet op de accijns	13
5.1. Vereenvoudiging accijns op tabaksproducten	13
5.2. Overige vereenvoudigingen accijns	18
6. Overig	19
6.1. Rentemiddeling	19
6.2. Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor commissarissen	19
6.3. Afschaffen jaarloonuitvraag	20
6.4. Uitbreiding mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor concernonderdelen	20
6.5. Aanpassing zesmaandentermijn bij opteren belastingplicht vennootschapsbelasting	21
6.6. Vervallen dagaangifte kolenbelasting	21
7. Budgettaire aspecten	22
8. EU-aspecten	23
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst	23
10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	23
11. Advies en consultatie	24
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	25

## I. Algemeen

### 1. Inleiding

Een van de belangrijkste doelstellingen van het kabinet met betrekking tot het belastingstelsel is vereenvoudiging. Daarom treft het kabinet ieder jaar maatregelen om het belastingstelsel eenvoudiger en begrijpelijker te maken. Omdat het kabinet het belang van vereenvoudiging extra wil onderstrepen is dit jaar gekozen voor een afzonderlijk vereenvoudigingswetsvoorstel. Met het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt ingezet op een vermindering van de administratieve lasten van burgers en bedrijven, een vermindering van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en een vermindering van de regeldruk. Begin dit jaar heeft een externe consultatie plaatsgevonden om burgers en het bedrijfsleven de kans te geven ideeën voor vereenvoudiging van het belastingstelsel aan te dragen. Een deel van de maatregelen in dit wetsvoorstel vloeit voort uit deze externe consultatie. In de Fiscale vereenvoudigingsbrief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 september 2016 wordt nader ingegaan op de resultaten van deze consultatie.

Naast het onderhavige wetsvoorstel bevat het pakket Belastingplan 2017 nog een aantal andere belangrijke vereenvoudigingen. Deze zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen en het wetsvoorstel Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing.

### 2. Stroomlijnen invorderingsregelgeving belastingen en toeslagen

#### *Huidige situatie*

De invordering van rijksbelastingen geschiedt door de ontvanger, de daartoe aangewezen functionaris van de Belastingdienst, met toepassing van de bepalingen uit de Invorderingswet 1990 (IW 1990). De invordering van terug te betalen toeslagen geschiedt door de Belastingdienst/ Toeslagen met toepassing van de regels van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir). Hoewel er veel overeenkomsten zijn tussen de invorderingsbepalingen in beide wetten, zijn er ook verschillen.

#### *Knelpunten in de praktijk*

Als gevolg van de keuze die gemaakt is bij de invoering van de Awir geldt zoals gezegd voor toeslagen een ander invorderingsregime dan voor belastingen. De verschillen tussen de IW 1990 en de Awir hebben onder meer tot gevolg dat een burger die een toeslag moet terugbetalen en tevens een belastingschuld heeft, verschillende betalingsregelingen krijgt onder afwijkende voorwaarden. Ook voor een nieuw opkomende schuld volgt een separate betalingsregeling. Hierdoor verliest een burger gemakkelijk het overzicht over zijn totale schuldpositie. Dit wordt versterkt doordat de burger voor elke betalingsregeling maandelijks een aparte berichtenstroom ontvangt (afboekingsberichten, renteberichten en nieuwe acceptgiro's), die dan weer afkomstig zijn van de Belastingdienst/ Toeslagen en dan weer van de ontvanger. Andere gevolgen zijn dat er voor de verschillende betalingsregelingen afwijkende rechtsgangen gelden en dat kwijtschelding van belastingschuld wel mogelijk is, maar kwijtschelding van toeslagschuld niet. Dergelijke verschillen zijn lastig uit te leggen aan de burger en maken de uitvoering complex. Ook de Nationale ombudsman (in het rapport «In het krijt bij de overheid»<sup>1</sup>) en de Sociaal Raadslieden (in het rapport «Belastingdienst, een bron van

<sup>1</sup> Rapport Nationale ombudsman «In het krijt bij de overheid. Verstandig invorderen met oog voor maatschappelijke kosten», 17 januari 2013, rapportnummer 2013/003.

armoede?»<sup>2)</sup> uiten kritiek op de verscheidenheid aan incassoregimes binnen de overheid waarmee de burger geconfronteerd wordt.

### *Naar één invorderingsregime voor belastingen en toeslagen*

Stroomlijning van de invorderingsregelgeving draagt bij aan een oplossing voor de genoemde knelpunten en levert bovendien een besparing op in de uitvoeringskosten. De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen sluiten aan bij de uitgangspunten van de Rijksincassovisie die op 4 april 2016 aan de Tweede Kamer is verstuurd, waaronder de volgende<sup>3)</sup>:

- 1) transparantie, onder meer door het verschaffen van een zo goed mogelijk inzicht in de lopende schuldpositie;
- 2) ruimte voor maatwerk;
- 3) aandacht voor het voorkomen van onnodige verhoging van de schuldenlast.

Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in de totstandbrenging van één invorderingsregime voor belastingen en toeslagen met als belangrijkste doelen:

- vereenvoudigen en terugdringen van regelgeving;
- meer duidelijkheid voor de burger over zijn schuldpositie en het toepasselijke regime;
- terugdringen van onnodig berichtenverkeer tussen Belastingdienst en burger;
- besparing op de uitvoeringskosten.

De stroomlijning van de invordering bij belastingen en toeslagen wordt gerealiseerd door het regime voor belastingen zoals vastgelegd in de IW 1990 (grotendeels) van toepassing te verklaren op toeslagen.

De belangrijkste elementen van de in dit wetsvoorstel opgenomen stroomlijning van de invorderingsregelgeving zijn:

- 1) aanwijzing van de ontvanger als het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering van niet enkel belastingen, maar voortaan ook van toeslagen;
- 2) introductie van een debiteurgerichte (in plaats van vorderinggerichte) betalingsregeling voor (in beginsel) burgers;
- 3) kwijtschelding van restschuld na afloop van de betalingsregeling voor (in beginsel) burgers;
- 4) rechtsbescherming via de fiscale rechter;
- 5) wijziging van het verrekeningsregime;
- 6) preferentie voor toeslagnschulden.

Hierna volgt een korte toelichting per onderwerp.

#### *(1) De ontvanger wordt ook voor toeslagen het bevoegde bestuursorgaan*

De huidige regelgeving kent twee bestuursorganen, namelijk (1) de Belastingdienst/Toeslagen, bevoegd tot het invorderen van toeslagnschulden en (2) de ontvanger, bevoegd tot het invorderen van belasting-schulden. In het voorgestelde regime wordt de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering, hieronder mede begrepen de uitbetaling, van zowel belastingen als toeslagen. Omdat de dwanginvordering van toeslagnschulden in de praktijk reeds geschiedt door invorderingsmedewerkers en deurwaarders die ook bevoegd zijn tot invordering van belasting-schulden, verandert er feitelijk in zoverre weinig. Wel kunnen

<sup>2)</sup> Rapport Landelijke Organisatie Sociaal Raadsliden «Belastingdienst, een bron van armoede? Over de invordering van belasting- en toeslagnschulden», december 2014.

<sup>3)</sup> Kamerstukken II 2015/16, 24 515, nr. 336.

brieven en beschikkingen voor belastingschulden en toeslagschulden straks op hetzelfde briefpapier worden verzonden. Het feit dat hetzelfde briefpapier kan worden gebruikt, leidt op zichzelf al tot een vereenvoudiging voor de Belastingdienst, maar is ook een noodzakelijke voorwaarde voor de introductie van een debiteurgerichte betalingsregeling.

## *(2) Naar een debiteurgerichte betalingsregeling*

In een debiteurgerichte benadering is er niet langer sprake van een stapeling van betalingsregelingen gekoppeld aan individuele terugvoeringen of belastingaanslagen, maar worden alle schulden die een burger heeft bij de Belastingdienst samengenomen en als één schuld behandeld. Voor de totale schuld treft de ontvanger vervolgens een uniforme betalingsregeling voor deze burger, zonder daarbij onderscheid te maken tussen belasting- en toeslagschulden. Dit is overzichtelijker voor de burger en eenvoudiger in de uitvoering.

Bij de vormgeving van de nieuwe debiteurgerichte betalingsregeling, uit te werken in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990), streeft het kabinet naar een regeling die min of meer het midden houdt tussen de bestaande betalingsregelingen voor belastingen en toeslagen. Voor toeslagen heeft nu eenieder, ongeacht zijn betalingscapaciteit, de mogelijkheid tot het treffen van een standaardbetalingsregeling van 24 maanden. Voor belastingen bestaat thans voor burgers de mogelijkheid van een standaardbetalingsregeling van maximaal vier maanden en een maatwerkregeling gedurende maximaal twaalf maanden op basis van betalingscapaciteit. In grote lijnen zal de nieuwe debiteurgerichte betalingsregeling er als volgt uit gaan zien:

- a) een standaardregeling van maximaal twaalf maanden, ongeacht betalingscapaciteit en vermogenspositie, waarbij de totale openstaande belasting- en toeslagschuld in (ten hoogste) twaalf maandenlijkse termijnen van minimaal € 50 wordt betaald, of
- b) een maatwerkregeling van maximaal 24 maanden voor de totale openstaande belasting- en toeslagschuld, op basis van betalingscapaciteit en rekening houdend met de vermogenspositie, voor burgers met een relatief laag inkomen of hoge kosten voor levensonderhoud, waarna een eventuele restschuld wordt kwijtgescholden.

Beide regelingen gaan gelden voor toeslagschulden en belastingschulden van particulieren en voor toeslagschulden van ondernemers. Indien er tijdens een lopende betalingsregeling een nieuwe schuld bijkomt, wordt er een nieuwe betalingsregeling aangeboden voor de oude en nieuwe schuld gezamenlijk, met een aangepast termijnbedrag en een looptijd van opnieuw maximaal twaalf (standaardregeling) of 24 maanden (maatwerkregeling). Voor zowel de standaard- als de maatwerkregeling gaat de verplichting tot voldoening van de termijnbedragen via automatische incasso gelden. Deze termijnbedragen worden als eerste afgeboekt op de oudste nog openstaande schuld, conform het huidige beleid voor belastingen. Indien het ontstaan van de schuld aan opzet of grove schuld van de burger is te wijten, komt deze burger niet in aanmerking voor een maatwerkregeling en de eventueel daaropvolgende kwijtschelding. Het initiatief voor het treffen van een betalingsregeling en – in geval van een standaardregeling – de duur ervan, wordt bij de burger gelaten. De Belastingdienst zal deze mogelijkheid actief onder de aandacht brengen. De burger kan in de toekomst niet alleen schriftelijk en telefonisch, maar ook digitaal om een betalingsregeling verzoeken. Bovendien heeft hij op MijnBelastingdienst en MijnToeslagen straks permanent een actueel overzicht van de nog openstaande schuld. Burgers die gebruikmaken van een standaardbetalingsregeling betalen het volledige bedrag van hun schuld aan de Belastingdienst terug. Indien de termijnbedragen van de

regeling niet worden betaald, trekt de ontvanger het uitstel in en kan hij overgaan tot verrekening en zo nodig dwanginvordering.

### *(3) Kwijtschelding als sluitstuk van de invordering*

Bij een zogenoemde maatwerkbetalingsregeling wordt rekening gehouden met de betalingscapaciteit en de vermogenspositie van de burger. Het kan voorkomen dat de schuld niet volledig binnen 24 maanden wordt voldaan, omdat de betalingscapaciteit van een burger onvoldoende is. Deze groep burgers komt – indien aan alle voorwaarden wordt voldaan – in aanmerking voor kwijtschelding van de restschuld. Na afloop van een maatwerkbetalingsregeling gebeurt dit in beginsel geautomatiseerd. Voor belastingen is dit conform het geldende beleid. Voor toeslagen is kwijtschelding nieuw: onder de huidige regeling wordt toegezegd dat een restschuld niet actief wordt ingevorderd, maar deze wordt wel verrekend met eventuele uit te betalen bedragen (voorschotten uitgezonderd) gedurende drie jaar. De ontvanger blijft de schuld dus gedurende drie jaar monitoren. Na inwerkingtreding van de voorgenomen wijzigingen (in de URIW 1990) vindt deze verrekening met uit te betalen bedragen na kwijtschelding in beginsel niet langer plaats. Voor de burger die zich aan de afspraken van de betalingsregeling houdt, biedt de kwijtscheldingsfaciliteit derhalve perspectief op een toekomst waarin hij vrij is van belasting- en toeslagschuld. Een uitzondering hierop vormt de situatie waarin na het verlenen van kwijtschelding blijkt dat de voorschotten of voorlopige teruggaven die tijdens de maatwerkregeling zijn toegekend te laag waren. In dat geval is bij het berekenen van het recht op kwijtschelding rekening gehouden met een te lage toeslag of voorlopige teruggaaf, waardoor ook de betalingscapaciteit te laag is vastgesteld en er, achteraf gezien, te veel is kwijtgescholden. In dat geval wordt de nabetaling als gevolg van de definitieve toekenning of definitieve aanslag alsnog verrekend met de kwijtgescholden schuld.

### *(4) Rechtsbescherming via de fiscale rechter*

De huidige invorderingsregimes kennen verschillende rechtsgangen voor toeslagen en belastingen: de rechtsbescherming voor toeslagen loopt in beginsel via de bestuursrechter (rechtbank en Raad van State) en de rechtsbescherming bij uitstel en kwijtschelding van belastingen via (administratief beroep bij) de directeur, welke taak belegd is bij de algemeen directeur Belastingen, als enige en laatste beroepsinstantie.<sup>4</sup> In het wetsvoorstel wordt de rechtsbescherming gestroomlijnd door slechts de fiscale rechter, waarmee de bestuursrechter bij de rechtbank (in eerste aanleg), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie) worden bedoeld, bevoegd te maken ten aanzien van geschillen over uitstel en kwijtschelding van zowel belasting- als toeslagschulden. Ook wordt de fiscale rechter bevoegd als het gaat om geschillen over het opschorten of afzien van uitbetalingen. De vijf rechtbanken die nu competent zijn ter zake van geschillen met de inspecteur in rijksbelastingzaken worden dat ook met betrekking tot de hiervoor genoemde geschillen over de invordering van (rijks)belasting- en toeslagschulden en geschillen over de uitbetaling. Hoger beroep tegen uitspraken van de fiscale rechter vindt plaats bij de gerechtshoven en beroep in cassatie bij de Hoge Raad. De stroomlijning is op dit punt in lijn met het wetsvoorstel Wet organisatie hoogste bestuursrechtspraak, dat ter zake van besluiten van de Belastingdienst/Toeslagen voorstelt de rechtsmacht in hoger

---

<sup>4</sup> Een uitzondering is bijvoorbeeld de verzetsprocedure tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel.

beroep over te hevelen van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State naar de gerechtshoven.<sup>5</sup>

Met de stroomlijning van de rechtsbescherming wordt niet alleen de debiteurgerichte betalingsregeling mogelijk gemaakt, maar vindt er voor belastingen tevens een moderniseringsslag plaats; de administratieve beroepsgang is in de vakliteratuur regelmatig onderwerp van kritiek geweest omdat de directeur als beroepsinstantie onvoldoende onafhankelijk zou zijn en de rechtsbescherming in de IW 1990 versnipperd is.<sup>6</sup>

#### *(5) Wijziging van het verrekeningsregime*

Ook op het punt van verrekening zal er op basis van het onderhavige wetsvoorstel niet langer een onderscheid bestaan tussen belastingen en toeslagen. Er zijn in het voorgestelde regime op het gebied van verrekening twee wijzigingen ten opzichte van het bestaande systeem. De eerste is dat openstaande schulden gedurende een betalingsregeling niet langer worden verrekend met lopende voorschotten en voorlopige teruggaven; dat gebeurt onder het huidige regime voor toeslagen wel als (een of meer van) de maandelijkse voorschottermijnen worden aangewend voor aflossing van de schuld. Nieuw ten opzichte van het huidige regime is verder dat buiten een betalingsregeling om niet alleen een toeslagschuld, maar ook een belastingschuld verrekend kan worden met lopende voorschotten op toeslagen. Bij een dergelijke verrekening van voorschotten zouden burgers echter onder de beslagvrije voet terecht kunnen komen. De uitbreiding van de verrekeningsbevoegdheid gaat daarom niet eerder gelden dan nadat het mogelijk is dat de ontvanger de beslagvrije voet vooraf toepast op de verrekening. De voorgenomen vereenvoudiging van de berekening van de beslagvrije voet is een belangrijke voorwaarde om vooraf de beslagvrije voet te kunnen berekenen. Om de beslagvrije voet te kunnen respecteren, is ook afstemming tussen schuldeisers noodzakelijk. Als partijen hun voordeelingen op uiteenlopende inkomensbestanddelen van de schuldenaar incasseren, kunnen zij de beslagvrije voet alleen respecteren als zij weet hebben van elkaars incasso. Binnen het wetgevingstraject rond de vereenvoudiging van de beslagvrije voet hoort dan ook een verbetering van de gegevensverstrekking tussen partijen. Het beslagregister is een manier om deze gegevensverstrekking tussen schuldeisers te realiseren. Op 1 januari 2016 is het beslagregister in gebruik genomen door de gerechtsdeurwaarders. Gelegde beslagen worden geregistreerd om te bevorderen dat de beslagvrije voet van de schuldenaar juist wordt vastgesteld en dat beslagen op elkaar worden afgestemd. De gerechtsdeurwaarder raadpleegt het beslagregister voordat hij beslag legt. Het kabinet acht het wenselijk dat overheidspartijen, waaronder de Belastingdienst, aansluiten op het beslagregister zodat ook beslagen van overheidspartijen worden geregistreerd. Zo wordt het beslagregister vollediger en kan het doel, een goede afstemming tussen schuldeisers ter zake van de bescherming van de beslagvrije voet, worden gerealiseerd. Aansluiting op het beslagregister is niet zomaar geregeld. In het najaar van 2016 wordt het onderzoek afgerond naar de wijze waarop aansluiting van overheidspartijen kan plaatsvinden en welke obstakels daarbij spelen. Inzet van het kabinet is om aansluiting van de Belastingdienst, mits verantwoord, op 1 januari 2019 te realiseren.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34 389.

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld F.C. Gill, «De directeur van de Belastingdienst: een quasi beroepsinstantie», TFB 2007/3, blz. 20–24 en M.J.H. Giezen, «Is de rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 aan herziening toe?», WFR 2008/6768, blz. 641–646.

Bij het onderzoek staat het doel van het realiseren van een goede en veilige afstemming tussen schuldeisers voorop. Voor de Belastingdienst zijn vereenvoudiging van de beslagvrije voet en aansluiting op het beslagregister noodzakelijk om onder meer bij (dwang)verrekening vooraf op de juiste wijze rekening te kunnen houden met de beslagvrije voet.

Met ingang van 1 januari 2017 wordt het mogelijk om op grond van de Wet gemeentelijke schuldhulpverlening een breed moratorium aan te vragen. Gemeenten kunnen vanaf die datum de rechter verzoeken een adempauze te gelasten voor de schuldenaar zodat orde op zaken kan worden gesteld. Gedurende die afkoelingsperiode is verrekening niet mogelijk.

Na realisatie van de voorgenomen vereenvoudiging van de regeling van de beslagvrije voet wordt in die beslagvrije voet rekening gehouden met het feit dat toeslagen bedoeld zijn als bijdrage in de actuele kosten voor wonen, zorg en kinderen. Voldoende inkomen om kosten van levensonderhoud, inclusief die van wonen, zorg, en kinderen, te kunnen voldoen is daarmee gegarandeerd. In de berekening van de beslagvrije voet wordt straks dus al rekening gehouden met de (uitgebreide) verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger. De uitbreiding van de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger past bovendien in een debiteurgerichte benadering. Ook past het over en weer verrekenen van belastingen en toeslagen bij de keuze om de inning ervan in één hand te leggen. Daarnaast beperkt de maatregel het risico op oninbaarheid van (belasting-)schulden. Ten slotte raakt de maatregel alleen de groep burgers die geen betalingsregeling hebben; dit is de groep die hier niet om heeft verzocht, of er niet voor in aanmerking komt vanwege bijvoorbeeld opzet of grove schuld, of die zich niet aan de voorwaarden heeft gehouden. Burgers die wel willen, maar niet kunnen betalen worden in beginsel niet met verrekening geconfronteerd.

#### *(6) Preferentie voor toeslagschulden*

Een ander belangrijk gevolg van de voorgestelde stroomlijning is dat toeslagschulden preferent worden. Belastingenschulden kennen reeds een wettelijk voorrecht, ook wel fiscale preferentie genoemd: bij de verdeling van de opbrengst van het vermogen van de schuldenaar, in beslag- of faillissementsituaties, gaat de ontvanger voor andere schuldeisers. Toeslagschulden kennen nu geen preferentie, maar zijn concurrente vorderingen, net als subsidie(terugbetalings)vorderingen. Ook de Huursubsidiewet en de Wet kinderopvang zoals die golden vóór inwerkingtreding van de Awir per 1 september 2005, bevatten geen regels met betrekking tot preferentie. Terugbetalingen uit hoofde van deze regelingen waren daarom concurrente vorderingen. Bij de introductie van de Awir en de daarin opgenomen procedureregels voor de uitvoering van inkomensafhankelijke regelingen door de Belastingdienst/Toeslagen was er geen reden om op dit punt een wijziging ten opzichte van de *status quo* aan te brengen. Over het karakter van toeslagen kan echter verschillend worden gedacht; deze hebben kenmerken van subsidies, maar ook van uitkeringen en – qua formaliteiten – van belastingen. In Europees verband<sup>7</sup> worden toeslagen (met uitzondering van de huurtoeslag) inmiddels uitdrukkelijk beschouwd als socialezekerheidsuitkeringen en processueel sluiten de toeslagen aan bij belastingen. Zowel voor terug te vorderen socialezekerheidsuitkeringen als voor belastingenschulden gelden preferenties. Vanuit

<sup>7</sup> De zorgtoeslag wordt beschouwd als «prestatie bij ziekte» en de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget als «gezinsbijslag» in de zin van artikel 3 van Verordening (EG) nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PbEU 2004, L 166).



de gedachte van stroomlijning, waarbij de ontvanger volgens de regels van de IW 1990 de invordering van toeslagen gaat uitvoeren, is het toekennen van de fiscale preferentie aan toeslagschulden passend. Ook de uitvoering is hierbij gebaat; het voorkomt dat de ontvanger of belastingdeurwaarder vorderingen moet splitsen bij bijvoorbeeld het leggen van beslag of het doen van een loonvordering. Ten slotte gaan de argumenten die de wetgever destijds gebruikte om aan belastingschulden preferentie toe te kennen,<sup>8</sup> grotendeels ook voor toeslagschulden op.

Enkele van de hierboven genoemde gevolgen van het stroomlijnen van invorderingsregelgeving zijn financieel voordelig voor burgers, terwijl andere gevolgen financieel nadelig uitwerken voor de burger; het betreft derhalve een pakket van zowel «zoete» als «zure» maatregelen. Faciliteiten zoals uitstel en kwijtschelding worden ruimer voor burgers die deze echt nodig hebben, maar (met name in de toeslagensfeer) beperkter voor burgers die voldoende inkomen hebben om hun schulden te betalen. Daarnaast krijgt de ontvanger met uitbreiding van zijn verrekeningsbevoegdheid en een preferentie voor toeslagschulden, meer mogelijkheden om schulden te innen van burgers die geen beroep doen op een betalingsregeling of daarvoor niet in aanmerking komen.

Vanwege de tijd die de Belastingdienst nodig heeft voor de implementatie van de wetgeving met betrekking tot stroomlijning van de invorderingsregelgeving voor belastingen en toeslagen, in het bijzonder voor de noodzakelijke aanpassing van de automatiseringssystemen, zullen de wijzigingen in dit wetsvoorstel van de Awir, de IW 1990, de Wet op de huurtoeslag, de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen, de Wet op de zorgtoeslag, de Wet op het kindgebonden budget en de Zorgverzekeringswet (Zvw) op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Het streven is om deze wijzigingen in werking te laten treden op 1 januari 2019. Omdat de uitvoerbaarheid mede bepalend is voor de inwerkingtredingsdatum, is het mogelijk dat voor verschillende onderdelen en verschillende beschikkingen een andere inwerkingtredingsdatum zal gelden. Vanaf het moment van inwerkingtreding hebben de wijzigingen, met uitzondering van de wijzigingen met betrekking tot de preferentie van toeslagvorderingen, onmiddellijke werking.

### *3. Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting vrijgestelde Vpb-lichamen*

Lichamen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting kunnen de ingehouden dividendbelasting verrekenen met de verschuldigde vennootschapsbelasting. Niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen, zoals pensioenfondsen en vrijgestelde (delen van) overheidsondernemingen, hebben geen mogelijkheid om de ten laste van deze lichamen ingehouden dividendbelasting te verrekenen met verschuldigde vennootschapsbelasting. Voor deze groep opbrengstgerechtigden biedt de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) van oudsher een teruggaafmogelijkheid van de ingehouden dividendbelasting. Met dit wetsvoorstel wordt onder voorwaarden, naast die bestaande teruggaaf-

<sup>8</sup> De belangrijkste argumenten voor het hoge fiscale voorrecht, die de memorie van toelichting bij de IW 1990 noemt, zijn: (1) de Schatkist kiest haar debiteuren niet uit, (2) «den last, die door allen getoest, des te lichter gedragen wordt, moeten niet enkelen kwalijkgezinden straffeloos kunnen afwerpen», (3) de Schatkist moet met zekerheid op haar inkomsten kunnen rekenen, (4) van de fiscus wordt een grotere lankmoedigheid verwacht dan van andere crediteuren; bij gebreke van het voorrecht van de fiscus zou een scherpere aanslag- en invorderingspolitiek moeten worden gevoerd, (5) de overheid is verplicht tot kredietverlening, andere debiteuren niet, en (6) de fiscus kan in tegenstelling tot andere crediteuren niet vooraf zekerheid bedingen, zoals bijvoorbeeld eigendomsvoorbehoud; zonder het wettelijke voorrecht zou de fiscus daardoor in feite in een ten opzichte van de zakelijke crediteuren achtergestelde positie belanden (Kamerstukken II 1987/1988, 20 588, nr. 3, blz. 62).



mogelijkheid, een inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting geïntroduceerd voor opbrengsten die worden ontvangen door lichamen die (deels) niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen (alsmede voor daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen).

Deze inhoudingsvrijstelling wordt geïntroduceerd ter vermindering van de administratieve lasten van opbrengstgerechtigden. Toepassing van de voorgestelde inhoudingsvrijstelling betekent dat bij de uitkering van dividenden of opbrengsten uit winstbewijzen of bepaalde hybride leningen de inhoudingsplichtige geen dividendbelasting hoeft in te houden, waardoor de opbrengstgerechtigde de dividendbelasting niet meer achteraf terug hoeft te vragen. Hiermee wordt het liquiditeitsnadeel voor de opbrengstgerechtigde weggenomen en wordt het rondpompen van liquide middelen teruggedrongen.

Met dit voorstel wordt tegemoetgekomen aan de toezegging in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2015.<sup>9</sup> Tevens wordt hiermee uitvoering gegeven aan de motie Van Vliet waarin is verzocht de mogelijkheid te onderzoeken voor de toepassing van een inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting voor overheidsondernemingen.<sup>10</sup>

#### *4. Vereenvoudigingen teruggaafregeling oninbare vorderingen btw en milieubelastingen*

De fiscale wetgeving kent voor de btw, de energiebelasting, de afvalstoffenbelasting en de belasting op leidingwater een teruggaafmogelijkheid van de al op aangifte voldane belasting bij oninbare vorderingen. Het kabinet stelt voor om de regels voor deze teruggaafmogelijkheid van geheel of gedeeltelijk oninbare vorderingen te vereenvoudigen.

Zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst hebben aangegeven dat de bestaande regels voor een verzoek om teruggaaf als tijdrovend en ingewikkeld worden ervaren. Een belangrijk knelpunt is het kunnen vaststellen van het tijdstip van de daadwerkelijke oninbaarheid van een vordering, waardoor een verzoek om teruggaaf soms te vroeg en soms te laat wordt ingediend. In het laatste geval verliest de ondernemer dan zijn mogelijkheid van bezwaar en beroep en is hij aangewezen op de ambtshalve afwikkeling van zijn verzoek door de inspecteur. Daarnaast leidt de huidige regeling ertoe dat in geval van een faillissement van de afnemer het vaak een aantal jaren kan duren voordat de gehele of gedeeltelijke oninbaarheid van een vordering definitief kan worden vastgesteld en bij de Belastingdienst kan worden aangetoond. Ook dit is voor beide partijen een bewerkelijke en onwenselijke procedure, die bovendien leidt tot ongewenste financieringsverliezen. Ook het feit dat het verzoek om teruggaaf separaat moet worden ingediend, wordt door bedrijfsleven en Belastingdienst als een onnodige administratieve last ervaren. De geschetste problematiek geldt eveneens voor de teruggaaf van milieubelastingen, wanneer zo'n vordering ook betrekking heeft op al afgedragen energiebelasting, afvalstoffenbelasting of leidingwaterbelasting.

In bijlage 2 bij de begeleidende brief bij het pakket Belastingplan 2016 is een onderzoek aangekondigd naar de mogelijkheden voor vereenvoudiging van een aantal fiscale regels, waaronder de regeling voor de teruggaaf van btw bij oninbare vorderingen.<sup>11</sup> In vervolg daarop is vanuit

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 220, nr. 6, blz. 10.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 220, nr. 9.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5.

het bedrijfsleven en met name door VNO-NCW en MKB-Nederland, de NOB en het Verbond van Verzekeraars gepleit voor een vereenvoudiging van die regels, zoals eerder ook al was gedaan door de Belastingdienst. Naar aanleiding van dit onderzoek en gelet op de wensen van het bedrijfsleven stelt het kabinet voor de teruggaafregelingen die verband houden met de oninbaarheid van vorderingen te vereenvoudigen. Ook in de nieuwe opzet ontstaat het recht op teruggaaf op het tijdstip dat de oninbaarheid van de vordering kan worden vastgesteld. Anders dan onder de huidige regeling wordt echter verondersteld dat de oninbaarheid van de vordering in ieder geval ontstaat op het moment dat de vordering één jaar nadat deze opeisbaar is geworden nog niet is betaald. Door deze fictie verkrijgt de ondernemer dus uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van zijn vordering recht op teruggaaf.

Daarnaast stelt het kabinet voor de regeling verder te vereenvoudigen door van de belanghebbende ondernemer niet langer een separaat teruggaafverzoek te eisen. In de nieuwe opzet kan de belanghebbende ondernemer het bedrag van de teruggaaf simpelweg in mindering brengen op de periodieke aangifte voor de btw en, indien van toepassing, de desbetreffende milieubelasting. Op deze wijze levert de maatregel een belangrijke bijdrage aan een verlaging van zowel de administratieve lasten voor het bedrijfsleven als de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. Voorts worden de financieringslasten van het bedrijfsleven teruggedrongen.

Het kan in deze nieuwe systematiek voorkomen dat een vordering die eerder als oninbaar is aangemerkt op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald. Dit kan zich met name voordoen bij vorderingen die niet zijn betaald binnen de termijn van één jaar nadat ze opeisbaar zijn geworden. Om te voorkomen dat de nieuwe regeling in een dergelijke situatie onbedoeld zou leiden tot een te lage belastingheffing is voorzien in een bepaling dat ondernemers de eerder op de aangifte in mindering gebrachte btw of milieubelasting in dat geval opnieuw op aangifte moeten voldoen.

De nieuwe teruggaafregeling voorziet er voorts in dat voor zover een ondernemer zijn vordering overdraagt aan een andere ondernemer, die andere ondernemer voor de toepassing van deze teruggaafregeling voor die vordering in de plaats treedt van de overdragende ondernemer. In de praktijk wordt de facturatie en het debiteurenrisico vaak overgenomen door een gespecialiseerde factormaatschappij. De ondernemer ontvangt van de factormaatschappij dan direct zijn geld, in ruil voor een vergoeding aan die factormaatschappij. De toepassing van de teruggaafregeling voor de ondernemer aan wie de vordering is overgedragen omvat zowel het recht op teruggaaf als het eventueel later alsnog verschuldigd worden van de oorspronkelijk verschuldigde belasting of een deel daarvan. Ook met deze wijziging wordt een verdere verlaging bereikt van de administratieve lasten van het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst.

Een punt dat alleen speelt in de btw is de correctie van door de afnemer in aftrek gebrachte btw. Als spiegelbeeld van de btw-teruggaaf voor oninbare vorderingen voor de ondernemer die de prestatie verricht, bevat de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) een correctiebepaling voor de terugbetaling van de door zijn afnemer in aftrek gebrachte btw. Die correctie vindt plaats wanneer de afnemer naar redelijkerwijs moet worden aangenomen, de vergoeding waarop die aftrek betrekking heeft geheel of gedeeltelijk niet zal betalen. Daarbij geldt onder de huidige regeling dat die correctie in ieder geval plaatsvindt bij het verstrijken van twee jaren na het opeisbaar worden van de vergoeding, voor zover deze

dan nog niet is betaald. Het kabinet stelt voor deze termijn te verkorten tot één jaar en binnen die termijn alleen een correctie toe te passen wanneer vaststaat dat de vergoeding niet zal worden betaald. Hiermee wordt de regeling voor de correctie van door de afnemer in aftrek gebrachte btw op één lijn gebracht met de regeling voor het recht op teruggaaf van de ondernemer die de niet-betaalde prestatie heeft verricht.

Voor de milieubelastingen, ten slotte, is de berekeningswijze van de teruggaaf op dit moment vaak erg ingewikkeld voor de betrokken ondernemers. Dit speelt met name in de energiebelasting, in situaties waarin de leverancier voorschotnota's heeft uitgereikt, gevolgd door een eindfactuur over dezelfde verbruiksperiode. Het kabinet is voornemens om in overleg met de sector in de lagere regelgeving voorschriften op te nemen voor een eenduidige berekeningswijze van de belastingvermindering voor dergelijke situaties.

#### *Internetconsultatie teruggaafregeling oninbare vorderingen btw en milieubelastingen*

Het conceptvoorstel voor vereenvoudiging van de regeling voor oninbare vorderingen in de btw en de milieubelastingen is gedurende de periode 12 juli tot en met 14 augustus op internet geconsulteerd. Deze consultatie heeft 25 reacties opgeleverd, waarvan zestien op de website [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl) openbaar gemaakt zijn. De reacties zijn enerzijds afkomstig van enkele grote organisaties, zoals VNO-NCW, de NOB, het Register Belastingadviseurs (RB) en Energie Nederland. Daarnaast hebben ook vertegenwoordigers van individuele advieskantoren en enkele particulieren waardevolle reacties ingezonden. Het kabinet is alle respondenten zeer erkentelijk voor hun – vaak doorwrochte en uitgebreide – reacties. Al deze reacties zijn bestudeerd en hebben bijgedragen aan de verbetering van de kwaliteit van het voorstel. De respondenten zijn zonder meer positief over het voornemen van het kabinet om de regelgeving omtrent de oninbare vorderingen in de btw en de milieubelastingen te vereenvoudigen. De bestaande regeling leidt in de praktijk vaak tot geschillen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en wordt door beide dan ook als uitvoeringstechnisch complex beschouwd. Sommige respondenten hebben bij deelaspecten van het conceptvoorstel suggesties ter verbetering gedaan. Hierna wordt ingegaan op enkele meer inhoudelijke aspecten die in de consultatie naar voren zijn gekomen.

De volgende opmerkingen hebben in ieder geval geleid tot aanpassing van het voorstel of zullen in de nabije toekomst nader bekeken worden.

1. VNO-NCW, het RB en mr. S.H. de Ranitz c.s. pleiten ervoor om de btw-teruggaaf bij faillissement verder onder de vereenvoudigingsloep te nemen. Het kabinet is daartoe bereid en zal dan ook begin 2017 over dit onderwerp een overleg met het georganiseerde bedrijfsleven starten.
2. VNO-NCW, de NOB en het RB hebben gevraagd om overleg over de implementatie van de maatregel in de OB-aangifte en daarnaast in de aangifte milieubelastingen. De Belastingdienst is gevraagd het overleg hierover op de gebruikelijke wijze op te starten.
3. De NOB en het RB stellen enkele vragen over mogelijke onduidelijkheid die kan ontstaan omtrent het ontstaansmoment van het recht op teruggaaf. Concreet gaat het dan om de leden 2 en 7 van het voorgestelde nieuwe artikel 29 Wet OB 1968. Naar aanleiding van deze opmerkingen is de wettekst in die leden op elkaar afgestemd en de toelichting verduidelijkt.
4. Intrum Justitia en de NOB hebben opmerkingen gemaakt over de overdracht van vorderingen in het kader van de beoogde regeling. Opgemerkt wordt dat het verplicht verwerken van de btw-teruggaaf

in de aangifte zoals voorzien in het conceptvoorstel een onevenredige druk zou leggen op de administratieve systemen. Ook de Belastingdienst had aarzelingen bij dat onderdeel van het concept. Naar aanleiding van deze opmerkingen is het beoogde zesde lid van artikel 29 van de Wet OB 1968 aangepast in die zin, dat voor teruggaaf die betrekking heeft op een overgedragen vordering wel een verzoek nodig blijft. Daarvoor zijn in het beoogde tiende lid van artikel 29 Wet OB 1968 nadere regels gesteld.

5. Energie Nederland en VNO-NCW hebben opmerkingen gemaakt over de rol van de eindfactuur bij de teruggaaf in de sfeer van de milieubelastingen. Aangezien de nadere regels hierover in de gedelegeerde regelgeving hun plek zullen krijgen, zal het kabinet hierover met het georganiseerde bedrijfsleven in overleg te treden.
6. Aan het verzoek van VNO-NCW om in de toelichting aandacht te besteden aan de wettelijke betalingstermijn van dertig dagen na ontvangst van de factuur is gevolg gegeven.
7. De NOB heeft een opmerking gemaakt over de basis in de BTW-richtlijn van de correctie ingeval de vergoeding op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.<sup>12</sup> De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld. De in dit verband door de NOB vermelde jurisprudentie zag op de gevolgen van civielrechtelijke afspraken voor de maatstaf van heffing, in het licht van de destijds geldende richtlijnbevestigingen.<sup>13</sup> Bij de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen is dit niet aan de orde. De maatstaf van heffing is in deze situatie voor partijen duidelijk, zowel op het moment van de initiële betaling op aangifte als bij eventuele latere correcties.
8. Mr. O.J.L.E. Löben Sels & mr. A.D.P.V. Smeets hebben opmerkingen gemaakt over de verschuldigdheid die ontstaat wanneer een vordering die eerder als oninbaar is aangemerkt alsnog wordt betaald. Mede naar aanleiding van deze opmerkingen is ervoor gekozen deze verschuldigdheid niet te koppelen aan het in mindering brengen van de belasting, maar aan het zijn ontstaan van het recht op teruggaaf.
9. De NOB en het RB hebben gevraagd of het overgangsrecht ook geldt voor vorderingen die al vóór 1 januari als oninbaar moeten worden beschouwd. Dit is niet het geval. De toelichting is op dit punt verduidelijkt.

Enkele suggesties van de respondenten hebben geen plaats gekregen in het voorstel. Het gaat dan in het bijzonder om de volgende twee zaken:

1. Het RB geeft aan dat er geen noodzaak bestaat voor overgangsrecht, dat de op 1 januari 2017 al opeisbare vorderingen pas als oninbaar zullen worden aangemerkt op 1 januari 2018, voor zover het verschuldigde bedrag op die datum nog steeds niet is ontvangen. Ook tonen RB en NOB zich er voorstander van het overgangsrecht uit te breiden tot de zogenoemde spiegelbeeldsituatie van artikel 29, lid 7, van de Wet OB 1968. De reden dat voor dit overgangsrecht is gekozen, heeft geen fiscaal-juridische maar een budgettaire achtergrond. De maatregel zal leiden tot een eenmalige negatieve kasschuif. Vanwege de gekozen begrotingssystematiek zullen deze kosten in 2018 moeten vallen waardoor de noodzaak tot dit overgangsrecht ontstond.
2. Daarnaast heeft het RB verzocht om de nieuwe termijn waarop het recht op teruggaaf ontstaat nadat de vergoeding opeisbaar is geworden van de voorgestelde één jaar te verkorten naar zes

<sup>12</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU 2006, L 347).

<sup>13</sup> HvJ EU 19 december 2012, nr. C-310/11 (Grattan).

maanden. Het kabinet acht dit te kort en heeft daar dan ook niet voor gekozen.

Op de website [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl) zal een rapportage over de op de consultatie ontvangen reacties worden geplaatst.

## 5. Vereenvoudigingen in de Wet op de accijns

### 5.1. Vereenvoudiging accijns op tabaksproducten

Het kabinet stelt voor de structuur en tarifiering van de accijns op tabaksproducten en de regelgeving om voorraadvorming voorafgaand aan de ingangsdatum van tariefverhogingen tegen te gaan te vereenvoudigen. De berekening van nieuwe accijnsbedragen is op basis van de huidige regelgeving vrij gecompliceerd. Dit komt onder meer doordat sommige bepalingen van de zogenoemde Tabaksaccijnsrichtlijn<sup>14</sup> (de richtlijn) stringenter zijn geïmplementeerd dan strikt noodzakelijk is. Ook kent de accijns op tabaksproducten verschillende componenten: een specifieke accijns (per 1.000 stuks of per kilogram), een ad-valoremaccijns (een percentage van de kleinhandelsprijs) en een minimumaccijns. Daarnaast kan de accijns op tabaksproducten bij wet worden aangepast, maar ook bij ministeriële regeling. Dit laatste doet zich voor als de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs (WAP: weighted average price) van sigaretten en rooktabak in het voorgaande jaar is gestegen. Dan wordt de accijns van deze producten met ingang van 1 april daaropvolgend aangepast. Deze aanpassing is doorgaans heel gering. Als in een jaar is voorzien in zowel een accijnsverhoging bij wet als in een tariefaanpassing bij ministeriële regeling, wordt de berekening van nieuwe accijnsbedragen extra complex. Dit geldt des te meer als de data van inwerkingtreding niet samenvallen. Dit leidt tot extra administratieve lasten voor het bedrijfsleven en meer uitvoeringskosten voor de Belastingdienst omdat tabaksproducten moeten worden voorzien van (nieuwe) accijnszegels. Tot slot is de datum van inwerkingtreding van een accijnsverhoging bij wet afhankelijk van een anti-voorraadvormingsbepaling, wat een extra complicerende factor kan zijn. Daarom heeft het kabinet besloten tot een aantal vereenvoudigingen.

#### *Aanpassing ad-valoremaccijns, specifieke accijns en minimumaccijns voor rooktabak en sigaretten*

Voor rooktabak wil het kabinet de ad-valoremaccijns laten vervallen. Voortaan is er dan alleen nog een specifieke accijns per kilogram die dan tevens de minimumaccijns is. Daarom kan ook deze laatste vervallen. Het laten vervallen van de ad-valoremaccijns is mogelijk omdat de richtlijn lidstaten voor rooktabak de keuze laat te opteren voor een specifieke accijns, een ad-valoremaccijns of een combinatie van beide. Overigens tenderde de ad-valoremaccijns op termijn toch al naar een laag niveau (nu 4,6%).

De richtlijn biedt voor sigaretten niet de hiervoor bij rooktabak genoemde keuzemogelijkheid. Een combinatie van specifieke accijns en ad-valoremaccijns is voor sigaretten verplicht. Wel stelt het kabinet voor de verhouding tussen ad-valoremaccijns en specifieke accijns voor sigaretten aan te passen teneinde toekomstige aanpassingen van de accijns te vereenvoudigen. Voor sigaretten verhoogt het kabinet daarom de ad-valoremaccijns van 0,83 naar 5 percent van de kleinhandelsprijs. Tegelijkertijd wordt de specifieke accijns voor sigaretten verlaagd en de minimumaccijns enigszins verhoogd, zodat een budgettair neutrale aanpassing ontstaat. Zoals hierna wordt toegelicht, zijn de voorgestelde

<sup>14</sup> Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PbEU 2011, L 176).

wijzigingen inzake de accijns van rooktabak en sigaretten mede bedoeld om toekomstige aanpassingen van de accijns te vereenvoudigen.

#### *Aanpassing voorschriften percentage specifieke accijns*

De huidige wetgeving bepaalt dat het percentage van de specifieke accijns altijd 76,5% van de totale belastingdruk (som van specifieke accijns, ad-valoremaccijns en omzetbelasting) moet zijn. Dit maakt aanpassingen van de accijnstarieven echter complex. Het betreft hier een niet stringente implementatie van de richtlijn, waardoor andere lidstaten van de Europese Unie (EU) deze regel niet kennen. De richtlijn verplicht namelijk niet tot een vast percentage maar bepaalt dat de specifieke accijns *ten hoogste* 76,5% van de totale belastingdruk mag zijn. Daarom wil het kabinet de accijnswetgeving aan de bewoordingen van de richtlijn aanpassen. Dit geeft flexibiliteit bij toekomstige aanpassingen van de accijns. Door niet meer vast te houden aan het vaste percentage van 76,5% kan de specifieke accijns, zoals hiervoor is besproken, worden verlaagd (met als compensatie de verhoging van de ad-valoremaccijns), waardoor voor langere tijd bij aanpassingen van de accijns van sigaretten alleen de specifieke accijns en de minimumaccijns hoeven te worden gewijzigd. Pas wanneer de specifieke accijns weer boven het maximum van 76,5% van de totale belastingdruk komt, zal ook aanpassing van de ad-valoremaccijns noodzakelijk zijn. Voor rooktabak is nu voorgeschreven dat de specifieke accijns 70% moet zijn van de totale belastingdruk. Net zoals bij sigaretten maakt dit aanpassing van de accijnstarieven gecompliceerd. De richtlijn stelt voor rooktabak ook geen percentage verplicht. Daarom wil het kabinet dit verplichte percentage bij rooktabak laten vervallen om meer flexibiliteit te krijgen bij toekomstige aanpassingen van de accijns.

#### *Aanpassing verplichting jaarlijkse WAP-verhoging*

Wegens het vervallen van de vorengenoemde vaste percentages van 76,5% respectievelijk 70% van de totale belastingdruk is het niet meer noodzakelijk jaarlijks per 1 april de accijns van tabaksproducten aan te passen als gevolg van een stijging van de WAP. Deze jaarlijkse aanpassing is ook niet verplicht gesteld in de richtlijn. Daarbij was de verplichting van deze jaarlijkse aanpassingen op termijn ook niet meer houdbaar. Bij de jaarlijkse aanpassingen werd als gevolg van de berekeningssystematiek met de hiervoor genoemde vaste percentages van de totale belastingdruk de specifieke accijns iets verhoogd terwijl de ad-valoremaccijns iets werd verlaagd, resulterend in een kleine aanpassing van de minimumaccijns. Op termijn zou deze systematiek echter kunnen resulteren in een nihil tarief of zelfs een negatieve ad-valoremaccijns. Daarom zal de jaarlijkse aanpassing van de accijnstarieven ingeval van een stijging van de WAP komen te vervallen. Dit heeft geen gevolgen voor de opbrengst. De opbrengst met de nieuwe opzet van de structuur van de accijns van tabaksproducten blijft ook op termijn vergelijkbaar met de opbrengst op basis van de huidige systematiek. Het laten vervallen van de jaarlijkse WAP-aanpassing houdt overigens niet in dat de accijns van tabaksproducten niet jaarlijks zal worden aangepast. Door de hiervoor beschreven aanpassingen in de wetgeving kan een accijnswijziging echter veel flexibeler plaatsvinden.

#### *Aanpassing specifieke accijns na stijging WAP*

Wanneer na een accijnsverhoging de WAP over het kalenderjaar waarin die verhoging in werking is getreden is gewijzigd en hierdoor het specifieke deel van de accijns voor sigaretten meer dan 76,5% van de totale belastingdruk blijkt te bedragen, moet volgens de richtlijn het



bedrag van de specifieke accijns worden aangepast uiterlijk op 1 januari van het tweede jaar volgende op dat waarin de wijziging zich heeft voorgedaan. Deze verplichting is in de huidige accijnswetgeving niet opgenomen omdat de accijnstarieven altijd werden berekend uitgaande van een vast percentage van 76,5%. Daarom wordt deze verplichting nu opgenomen in de accijnswetgeving. Dit betekent dat als na een accijnsverhoging, bijvoorbeeld met ingang van 1 april 2017, de WAP over het jaar 2017 blijkt te zijn gewijzigd – de nieuwe WAP wordt uiterlijk op 1 maart 2018 vastgesteld – en de specifieke accijns hierdoor op bijvoorbeeld 78% van de totale belastingdruk zou uitkomen, de specifieke accijns uiterlijk op 1 januari 2019 zodanig wordt aangepast dat deze weer uitkomt op ten hoogste 76,5% zoals ook de richtlijn bepaalt. Een dergelijke wijziging van de specifieke accijns kan geschieden bij ministeriële regeling. Dit is nodig omdat een wijziging van de accijns met ingang van 1 januari meestal niet zal kunnen plaatsvinden bij wet. Wetswijzigingen worden vaak pas gepubliceerd aan het eind van de maand december. Omdat tabaksproducten als gevolg van een tariefwijziging moeten worden voorzien van andere accijnszegels is de periode tussen de datum van publicatie van een wetswijziging en de datum van 1 januari te kort. Via ministeriële regeling is een aanpassing van de accijns met ingang van 1 januari wel mogelijk mits rekening wordt gehouden met hetgeen hierna wordt besproken.

#### *Inwerkingtreding wijzigingen accijnstarieven*

In de praktijk hebben de Belastingdienst en het bedrijfsleven een termijn van ongeveer drie maanden nodig voor onder meer het aanmaken, aanvragen, distribueren en verwerken van nieuwe accijnszegels. Daarom stelt het kabinet voor een wijziging van de accijns van tabaksproducten, bij wet of bij ministeriële regeling, niet eerder in werking te laten treden dan op de eerste dag van de vierde kalendermaand na afloop van de kalendermaand van publicatie van de nieuwe tarieven.

#### *Vervallen minimumpercentages*

Op grond van de huidige regelgeving moet het totale bedrag van de accijns voor sigaretten bij wijziging van de tarieven ten minste 60% zijn van de WAP en voor rooktabak ten minste 52%. Het kabinet laat deze bepaling vervallen omdat de Nederlandse accijnstarieven hoger zijn dan € 115 per 1.000 sigaretten en € 60 per kilo rooktabak. In dat geval stelt de richtlijn geen minimumpercentages verplicht. Het laten vervallen van vorengenoemde percentages maakt het berekenen van nieuwe accijnstarieven aanmerkelijk eenvoudiger zonder dat dit invloed heeft op de opbrengst. Als zou worden vastgehouden aan deze vaste percentages kan de accijns niet zonder meer met een bepaald bedrag worden verhoogd. Steeds zal dan moeten worden getoetst of ook wordt voldaan aan het vereiste van de minimumpercentages. Daarbij is op dat moment niet de actuele WAP bekend (zie hierna) zodat zou moeten worden uitgegaan van de WAP van het voorgaande jaar. Een voorgenomen accijnsverhoging zal dan uiteindelijk anders kunnen uitvallen dan beoogd.

#### *Vaststellen en publicatie WAP*

In verband met de huidige jaarlijkse aanpassing van de accijns per 1 april als gevolg van de verhoging van de WAP is voorgeschreven dat voor het bepalen van de WAP wordt uitgegaan van de periode van 1 oktober tot en met 30 september voorafgaand aan de datum van publicatie. Ook is bepaald dat de WAP jaarlijks uiterlijk op 15 januari wordt gepubliceerd. Beide bepalingen zijn enigszins afwijkend van de richtlijn. Daarom stelt het kabinet voor de vaststelling van de WAP overeenkomstig de bepaling van de richtlijn uiterlijk op 1 maart te laten plaatsvinden over het



voorgaande kalenderjaar en die nieuwe WAP bekend te maken via de website van de rijksoverheid. In de voorgestelde systematiek van de structuur en tarifiering van de accijns op tabaksproducten is de WAP veel minder van belang omdat de jaarlijkse aanpassing van de accijns als gevolg van een wijziging van de WAP komt te vervallen. Wel moet op grond van de richtlijn de WAP van het voorgaande kalenderjaar jaarlijks uiterlijk op 1 maart worden vastgesteld. Dit is onder meer van belang voor statistische gegevens in EU-databases. Bekendmaking van de WAP op de site van de rijksoverheid is daarvoor voldoende en naar verwachting eenvoudiger voor belanghebbenden, omdat zo mogelijk ook historische WAP-gegevens op de site zullen worden vermeld.

#### *Geen tariefverhoging in dit vereenvoudigingsvoorstel*

De vorengenoemde wijzigingen beogen niet de accijns op tabaksproducten te verlagen, ook niet op termijn. Dit vereenvoudigingsvoorstel beoogt de vorengenoemde maatregelen budgettair neutraal in te voeren. Daarom voorziet dit wetsvoorstel niet in een verhoging van de accijns op tabaksproducten. De keuze om de tarieven te verhogen staat los van dit vereenvoudigingsvoorstel en wordt door dit voorstel ook niet belemmerd.

#### *Anti-voorraadvorming*

In verband met de vorengenoemde vereenvoudigingen wil het kabinet de bepaling aanpassen die beoogt voorraadvorming van tabaksproducten tegen oude accijnstarieven voorafgaand aan een accijnsverhoging tegen te gaan. Het huidige artikel in de Wet op de accijns bepaalt dat dit artikel alleen van toepassing is bij een autonome accijnsverhoging en als tussen de datum van publicatie van de nieuwe accijnstarieven en de inwerkingtreding daarvan ten minste twee maanden zijn gelegen. In dat geval mogen fabrikanten en groothandelaren van tabaksproducten nog maximaal tot de eerste dag van de tweede kalendermaand, volgend op de kalendermaand waarin de autonome accijnsverhoging plaatsvindt, tabaksproducten met oude accijnszegels aan de detailhandel verkopen of afleveren. Over die producten moet dan door die fabrikanten of groothandelaren vóór de inwerkingtreding van de nieuwe accijnstarieven accijns zijn afgedragen tegen de oude tarieven. Als de tariefverhoging eerder in werking zou treden, bijvoorbeeld al binnen een maand na publicatie, is het artikel niet van toepassing met als gevolg dat fabrikanten en groothandelaren nog ongelimiteerd tabaksproducten met oude accijnszegels mogen verkopen of afleveren voor zover dat uit de door hen gevormde voorraad (waarover al accijns is afgedragen) mogelijk is. Omdat het kabinet, zoals hiervoor besproken, een accijnswijziging van tabaksproducten niet eerder in werking wil laten treden dan op de eerste dag van de vierde kalendermaand na afloop van de kalendermaand van publicatie van de nieuwe tarieven, hoeft de anti-voorraadvormingsbepaling niet meer afhankelijk te zijn van de periode tussen de data van publicatie en inwerkingtreding. Daarom wordt dit artikel zodanig herzien, dat voor sigaretten en rooktabak nog tot de eerste dag van de tweede kalendermaand na de kalendermaand van inwerkingtreding van nieuwe accijnstarieven door fabrikanten en groothandelaren sigaretten en rooktabak die zijn voorzien van oude accijnszegels (en waarover dus al accijns is betaald) mogen worden verkocht en afgeleverd aan de detailhandel. De anti-voorraadvormingsbepaling zal niet van toepassing zijn op sigaren en pijptabak. De verkoopvolumes van deze producten zijn heel gering in verhouding tot die van sigaretten en shag. Omdat sigaren en pijptabak ook een lage omzetsnelheid hebben, mede waardoor er geen sprake zal zijn van grote voorraadvorming, heeft het kabinet ervoor gekozen deze producten uit te zonderen van de voorgestelde anti-voorraadvormingsbepaling. Mocht in de toekomst blijken dat voor

deze producten voorafgaand aan een accijnsverhoging toch extra voorraden worden gevormd, dan kan de anti-voorraadvormingsbepaling alsnog door middel van een wetswijziging van toepassing worden verklaard op sigaren of pijptabak. Overigens zal voorraadvorming tegen oude accijnstarieven in de toekomst wellicht (verder) aan banden kunnen worden gelegd. Op grond van de zogenoemde Tabaksproductenrichtlijn moet er met ingang van 20 mei 2019 voor sigaretten en rooktabak namelijk een track-en-trace-systeem komen.<sup>15</sup> Momenteel onderzoekt de Europese Commissie (EC) welk systeem hiervoor moet gaan dienen. Als hierover duidelijkheid bestaat, kan worden onderzocht of dit systeem ook mogelijkheden biedt om de huidige papieren accijnszegels te vervangen door digitale zegels. Als dit mogelijk zou zijn, zal in de toekomst een tariefwijziging misschien op een eerder moment in werking kunnen treden en kan aflevering van producten tegen oude accijnstarieven mogelijk (verder) worden beperkt.

#### *Introductie ontheffing eigen gebruik*

Tot slot stelt het kabinet voor een ontheffing in te voeren voor het voor eigen gebruik en in de persoonlijke sfeer vervaardigen van een sigaret uit bijvoorbeeld shag en een filterhuls of vloeitje. Het vervaardigen van sigaretten uit bijvoorbeeld shag en filterhulzen via bij bedrijven geplaatste machines blijft uitgezonderd van deze ontheffing. Het invoeren van deze ontheffing maakt de regelgeving duidelijker en vereenvoudigt het toezicht door de Belastingdienst.

#### *Internetconsultatie inzake wijzigingen in de structuur van de accijns op tabaksproducten*

Inzake de beoogde wijzigingen is van 20 maart tot en met 28 april 2016 een internetconsultatie opengesteld. Op de consultatie zijn vier reacties ontvangen, waarvan twee van het betrokken bedrijfsleven en twee van organisaties die zich inzetten tegen de schadelijke effecten van roken. De reacties van het bedrijfsleven waren op vrijwel alle onderdelen van het voorstel positief. Wel werd gepleit voor het niet van toepassing verklaren van de anti-voorraadvormingsbepaling op sigaren en pijptabak. Vanwege de geringe verkoopvolumes en lage omzetsnelheid van deze producten is dit overgenomen. Voorts gaf het bedrijfsleven aan dat een iets kleinere verhoging van de ad-valoremaccijns en een iets kleinere verlaging van de specifieke accijns voor sigaretten ook zal leiden tot een budgettair neutrale omschakeling naar de nieuwe systematiek voor het vaststellen van accijnstarieven. Deze suggestie is niet overgenomen om de nieuwe wijze van vaststellen van accijnstarieven voor langere tijd bestendig te houden. Tot slot werd door een brancheorganisatie gevraagd om de voorgestelde termijn van drie maanden tussen de kalendermaand van publicatie van een tariefwijziging en de kalendermaand van inwerking-treding alleen voor sigaren te verruimen tot vier maanden vanwege de lage omzetsnelheid van sigaren. Ook deze suggestie is niet overgenomen, omdat dit de regelgeving weer complexer zou maken. Daarbij is een dergelijke verruiming niet nodig, omdat voor sigaren de anti-voorraadvormingsbepaling niet van toepassing is, waardoor nog voor langere tijd sigaren met oude accijnszegels mogen worden verkocht en afgeleverd aan de detailhandel.

Wat betreft de twee reacties van organisaties die zich inzetten tegen de schadelijke effecten van roken betrof één reactie slechts de hoogte van de

---

<sup>15</sup> Richtlijn 2014/40/EU van het Europees Parlement en de Raad van 3 april 2014 betreffende de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inzake de productie, de presentatie en de verkoop van tabaks- en aanverwante producten en tot intrekking van Richtlijn 2001/37/EG (PbEU 2014, L 127).

accijnstarieven. Die tarieven zouden aanzienlijk moeten worden verhoogd om jongeren ervan te weerhouden met roken te beginnen. Deze suggestie past niet in dit vereenvoudigingsvoorstel waarbij budgettair neutraal wordt overgegaan naar een nieuwe wijze van vaststellen van accijnstarieven.

De tweede organisatie staat grotendeels afwijzend tegenover de voorstellen voor wijzigingen in de structuur van de accijnstarieven, omdat het loslaten van een aantal vaste percentages, hoewel niet verplicht door de Tabaksaccijnsrichtlijn, het risico met zich meebrengt dat Nederland gaat afwijken van aanbevelingen van de Wereldgezondheidsorganisatie (WHO) over een gewenste minimale accijnsdruk op tabaksproducten. Deze vrees is ongegrond. Het voorstel voor wijziging van de structuur van de accijnstarieven beoogt niet de accijns op tabaksproducten te verlagen, ook niet op termijn. Via autonome accijnsverhogingen kan de accijns op elk gewenst niveau worden gebracht rekening houdend met de aanbevelingen van de WHO. Ook stelt deze organisatie voor om ieder jaar de accijns voor sigaretten te verhogen met inflatie + 5% en voor rooktabak met inflatie + 8%. Zoals ook hiervoor al is aangegeven, staat de keuze om al dan niet de tarieven te verhogen los van dit vereenvoudigingsvoorstel. Tegenover de overige wijzigingsvoorstellen staat deze organisatie niet afwijzend. Wel werd gevraagd hoe de voorgestelde wijzigingen zich verhouden tot een (eventuele) herziening van de Tabaksaccijnsrichtlijn. Naar verwachting zal een eventueel herzieningsvoorstel geen wijzigingen met zich meebrengen in de structuur van de accijnstarieven van tabaksproducten zoals opgenomen in de huidige richtlijn.

## 5.2. Overige vereenvoudigingen accijns

### *Vervallen accijnsvrijstelling biobrandstoffen voor verwarmingsdoeleinden*

Het kabinet wil de vrijstelling van accijns voor biobrandstoffen voor verwarmingsdoeleinden laten vervallen per 1 juli 2017. De EC heeft Nederland op basis van de staatssteunregelgeving toestemming verleend tot 1 juli 2017 om voor biobrandstoffen die worden gebruikt voor verwarming vrijstelling van accijns te verlenen. In de praktijk blijkt van de vrijstelling beperkt gebruik te worden gemaakt. Een voorwaarde voor de goedkeuring door de EC was dat de accijnsvrijstelling nooit meer mocht bedragen dan het prijsverschil tussen huisbrandolie (diesel, voorheen rode diesel) en bioolie, anders zou er sprake zijn van overcompensatie en daarom van onrechtmatige staatssteun. Omdat de EC de huidige regeling al voor een langere periode heeft goedgekeurd (tien jaar) dan de gebruikelijke zes jaar, zal een nieuwe aanmelding bij de EC voor de goedkeuring van een verlenging van de vrijstelling weinig kans maken. Deze langere periode had te maken met de voor de regeling noodzakelijke investeringen. Omdat ook niet kan worden uitgesloten dat er in bepaalde gevallen sprake zou kunnen zijn van overcompensatie, komt deze vrijstelling met ingang van 1 juli 2017 te vervallen. In verband hiermee vervalt ook de mogelijkheid van teruggaaf van accijns voor voornoemd gebruik van biobrandstoffen met ingang van 1 juli 2017. Het laten vervallen van deze vrijstellings- en teruggaafmogelijkheden maakt de regelgeving minder complex en betekent voor de Belastingdienst een vereenvoudiging op het gebied van toezicht.

### *Vervallen teruggaafregelingen LPG*

Het kabinet stelt voor de gedeeltelijke teruggaafregelingen van accijns voor vloeibaar gemaakt petroleumgas voor autobussen in het openbaar vervoer en voor onder meer vuilniswagens te laten vervallen. Deze teruggaafregelingen waren oorspronkelijk alleen bedoeld voor LPG vanwege de milieuvoordelen van LPG. Met de komst van nieuwe

schonere brandstoffen is dit argument inmiddels achterhaald. Van de teruggaafmogelijkheden werd ook steeds minder gebruik gemaakt; in 2015 is zelfs geen enkel verzoek om teruggaaf meer gedaan. Daarbij valt onder het accijnstarief van vloeibaar gemaakt petroleumgas ook LNG (vloeibaar gemaakt aardgas). Daarom moet formeel ook voor LNG vorengenoemde teruggaaf worden verleend. Voor LNG bestaat echter al een aparte teruggaafregeling in de Wet op de accijns, voorshands tot en met 2018. Het laten vervallen van deze teruggaafmogelijkheden maakt de regelgeving minder complex en betekent voor de Belastingdienst een vereenvoudiging van de administratieve systemen.

## 6. Overig

### 6.1. Rentemiddeling

In het kader van het wegnemen van fiscale belemmeringen voor het aanbieden van rentemiddeling is een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving opgenomen in een beleidsbesluit van 27 november 2015.<sup>16</sup> Met dit wetsvoorstel wordt dit beleidsbesluit gecodificeerd. Met de maatregel is een vereenvoudiging bereikt die tegemoetkomt aan uitvoeringsproblemen bij banken. Door de maatregel kunnen banken zonder fiscale belemmeringen rentemiddeling actief aanbieden daar waar dit in individuele situaties in het belang van de klant is.

### 6.2. Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor commissarissen

Met het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen wordt een toezegging nagekomen die is gedaan tijdens het plenaire debat in de Eerste Kamer over het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties.<sup>17</sup> Ingevolge de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties is de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) afgeschaft. Voor commissarissen die hun commissariaatwerkzaamheden uitoefenden als ondernemer, betekende het afschaffen van de VAR vanwege de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen dat zij, ondanks hun ondernemerschap, altijd onder de loonbelasting zouden vallen. De mogelijkheid om met een VAR-wuo (winst uit onderneming) of een VAR-dga (directeur-grotaandeelhouder) buiten de loonbelasting te vallen, is immers met het afschaffen van de VAR verdwenen. Dit was een onbedoeld neveneffect van het afschaffen van de VAR en om deze reden is in het hiervoor genoemde debat de toezegging gedaan om de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen af te schaffen. Aangezien de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties op 1 mei 2016 in werking is getreden, is een beleidsbesluit vastgesteld waarin is geregeld dat commissarissen en hun inhoudingsplichtigen op het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen vooruit mogen lopen.<sup>18</sup> Voor commissarissen die geen ondernemer zijn, blijft het ook na het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking mogelijk om desgewenst onder de loonbelasting te vallen: zij kunnen samen met hun beoogd inhoudingsplichtige gebruikmaken van de zogenoemde opting-inregeling. Het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen betekent een vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting voor alle bedrijven met een raad van commissarissen. Een commissaris hoeft niet meer in de loonadministratie van deze bedrijven te worden opgenomen en de bedrijven hoeven niet meer voor hun commissarissen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen af te dragen of de

<sup>16</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 november 2015, nr. BLKB 2015/1486M (Stcrt. 2015, 43946).

<sup>17</sup> Handelingen I 2015/16, nr. 17, item 7, blz. 44.

<sup>18</sup> Stcrt. 2016, 14756.

inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet te betalen. De inkomstenbelasting, de premie voor de volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet zullen na afloop van het kalenderjaar bij de commissaris worden geheven. Naast deze vereenvoudiging en administratieve lastenverlichting voor bedrijven met een raad van commissarissen is het ook vanuit het oogpunt van coördinatie tussen fiscale wetgeving en socialezekerheidswetgeving wenselijk om de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen af te schaffen. De voor de loonbelasting geldende fictieve dienstbetrekkingen komen grotendeels overeen met de voor de werknemersverzekeringen geldende fictieve dienstbetrekkingen. Voor de werknemersverzekeringen geldt echter geen fictieve dienstbetrekking voor commissarissen. Door deze fictieve dienstbetrekking in de loonbelasting af te schaffen, wordt dus een discoördinatie tussen de loonbelasting en de werknemersverzekeringen opgeheven.

### 6.3. Afschaffen jaarloonuitvraag

De jaarloonuitvraag is in 2006 ingevoerd naar aanleiding van de problemen met de gegevensleveringen uit de polisadministratie voor de belasting- en premieheffing en de toeslagen. Via de jaarloonuitvraag kan de Belastingdienst bij ontbrekende of onjuiste aangiftegegevens na afloop van het kalenderjaar bij de inhoudingsplichtige de jaarloongegevens van zijn werknemers opvragen. Sinds de invoering per 2006 zijn veel verbeteringen doorgevoerd in de loonaangifteketen, zowel bij werkgevers als bij de Belastingdienst en het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV). Gezien de borging van de tijdigheid en volledigheid van de loonaangiftegegevens door de extra aandacht bij de reguliere loonaangiften biedt de jaarloonuitvraag volgens de Belastingdienst en het UWV inmiddels geen toegevoegde waarde meer. Het in stand houden van de mogelijkheid van jaarloonuitvraag vraagt echter jaarlijks wel om aanpassingen in de techniek bij zowel softwareontwikkelaars als bij de Belastingdienst. Voor aansluiting op technische ontwikkelingen zouden zelfs extra investeringen nodig zijn. Om deze redenen wordt voorgesteld de mogelijkheid van de Belastingdienst om een jaarloonuitvraag te doen, af te schaffen.

### 6.4. Uitbreiding mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor concernonderdelen

De mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor de loonbelasting<sup>19</sup> ziet op de situatie dat een internationaal concern zowel een concernonderdeel in het buitenland als in Nederland heeft. Een buitenlands concernonderdeel is inhoudingsplichtig wanneer sprake is van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland. Daarnaast kan een buitenlands concernonderdeel onder voorwaarden op verzoek inhoudingsplichtig worden wanneer het concernonderdeel een of meer personen in dienst heeft die zijn onderworpen aan de Nederlandse inkomstenbelasting. Op dit moment is verlegging van de inhoudingsplicht van een buitenlands naar een Nederlands concernonderdeel slechts beperkt mogelijk, namelijk in het geval dat een buitenlands concernonderdeel bemiddelt bij de tewerkstelling van een werknemer in Nederland. Volgens de destijds bij de wettekst geschreven toelichting is de verleggingsregeling bedoeld voor de situatie dat een buitenlands concernonderdeel een werknemer detacheert naar een Nederlands concernon-

<sup>19</sup> Deze regeling werkt overigens ook door in de regeling voor de inhouding van de premie voor de volksverzekeringen en in de regeling voor de verschuldigdheid van de premies voor de werknemersverzekeringen en van de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.

derdeel. Het voeren van een Nederlandse loonadministratie gaat gepaard met relatief hoge kosten voor het buitenlandse concernonderdeel. Om deze reden wordt voorgesteld de bestaande mogelijkheid om de inhoudingsplicht te verleggen naar een Nederlands concernonderdeel uit te breiden door de voorwaarde dat er sprake moet zijn van bemiddeling bij de tewerkstelling van personeel te laten vervallen. Door het verleggen van de inhoudingsplicht naar een Nederlands concernonderdeel kan dat Nederlandse concernonderdeel de werknemer toevoegen aan de bestaande (of aan een nieuwe) Nederlandse loonadministratie. Met het vervallen van de voorwaarde dat er sprake moet zijn van bemiddeling bij de tewerkstelling van personeel kan elk buitenlands concernonderdeel dat inhoudingsplichtig is deze inhoudingsplicht verleggen, mits een Nederlands concernonderdeel dat tot hetzelfde concern behoort bereid is om de inhoudingsplicht over te nemen. Om de inhoudingsplicht te verleggen is een gezamenlijk verzoek van beide concernonderdelen nodig. Deze maatregel zorgt voor een vereenvoudiging voor internationale concerns en voor een kleine vereenvoudiging voor de Belastingdienst.

#### 6.5. Aanpassing zesmaandeterminj bij opteren belastingplicht vennootschapsbelasting

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) voorziet in een vrijstelling van belasting voor stichtingen en verenigingen met beperkt winstgevendende ondernemingsactiviteiten. Omdat het in voorkomende gevallen voor stichtingen en verenigingen voordeliger kan zijn om toch belastingplichtig te zijn, bestaat echter de mogelijkheid om te opteren voor belastingplicht. Onder de huidige wetgeving dient een daartoe strekkend verzoek binnen zes maanden na het einde van het betreffende jaar te worden ingediend. In de praktijk blijkt deze termijn te kort, omdat veel belastingplichtigen pas later de aangifte voorbereiden en aldus te laat blijkt welke fiscale behandeling gewenst is. Daarom wordt voorgesteld de termijn aan te passen en te bepalen dat het verzoek uiterlijk gelijktijdig met het indienen van de aangifte gedaan dient te worden.

Het in lijn brengen van de termijn met het normale ritme van doen van aangifte is een vereenvoudiging waarmee bovendien mogelijk een ongewenste fiscale behandeling wordt voorkomen. Beide zorgen voor een kleine vereenvoudiging voor de Belastingdienst en een afname van administratieve lasten.

#### 6.6. Vervallen dagaangifte kolenbelasting

De kolenbelasting wordt geheven ter zake van de uitslag of invoer van kolen. Het voorhanden hebben van kolen wordt in bepaalde gevallen aangemerkt als uitslag. Op dit moment kan in die gevallen aangifte worden gedaan via een tijdvakaangifte (aangifte per kwartaal of korter) of via een dagaangifte (aangifte uiterlijk op de dag na uitslag). Als belastingplichtigen een tijdvakaangifte willen doen, moeten zij hiertoe een verzoek indienen bij de inspecteur. De Belastingdienst is de aangifte kolenbelasting aan het automatiseren zodat voortaan online aangifte kan worden gedaan. De kosten van het automatiseren van de dagaangifte staan niet in een redelijke verhouding tot de mate van gebruik en de toegevoegde waarde van de dagaangifte. In de praktijk wordt namelijk slechts zelden dagaangifte gedaan en de betrokken belastingplichtigen zouden de aangifte zonder bezwaar ook in de vorm van een tijdvakaangifte kunnen doen. Daarom schaft het kabinet de dagaangifte voor de kolenbelasting af. Afschaffing van de dagaangifte betekent niet dat de betrokkene voortaan elke maand of elk kwartaal aangifte moet doen. De afschaffing betekent alleen, dat de betrokkene de belasting pas na afloop van het tijdvak waarin sprake is geweest van uitslag, op aangifte moet voldoen. Daarbij



wordt voortaan in alle gevallen gebruik gemaakt van hetzelfde aangifteformulier. Het afschaffen van de dagaangifte betekent voor de belastingplichtige een vereenvoudiging. De belastingplichtige hoeft zich niet meer af te vragen welk formulier hij moet gebruiken en hoeft de inspecteur niet meer te verzoeken om toestemming voor het doen van een tijdvak aangifte. Verder geldt dat bij het doen van een tijdvak aangifte de belastingplichtige meer tijd heeft om aangifte te doen dan bij een dagaangifte. Belastingplichtigen ondervinden dus geen nadeel van het afschaffen van de dagaangifte.

### *7. Budgettaire aspecten*

Het wetsvoorstel kent een beperkt aantal maatregelen die een budgettair effect hebben.

De inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting voor vrijgestelde Vpb-lichamen is budgettair neutraal op transactiebasis, maar voor de kasopbrengsten is er wel een effect. Door de inhoudingsvrijstelling zal een deel van de dividendbelasting eerder worden teruggegeven. De verwachting is dat er een oploop in het gebruik zal zijn, waardoor het kaseffect in twee jaren optreedt. De maatregel heeft een negatief kaseffect van € 91 miljoen in 2018 en € 36 miljoen in 2019.

Door de teruggaafregeling oninbare vorderingen btw en milieubelastingen treedt ook een kasschuif op. Deze vereenvoudiging leidt tot een eenmalig negatief kaseffect van € 67 miljoen in 2018. Deze negatieve kasschuif wordt veroorzaakt doordat de Belastingdienst eerder overgaat tot een teruggave van de btw en milieubelastingen van oninbare vorderingen.

Het stroomlijnen van de invorderingsregelgeving van belastingen en toeslagen bevat zowel maatregelen met positieve kaseffecten als maatregelen met negatieve kaseffecten. De wijzigingen treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Indien alle voorgenomen wijzigingen op hetzelfde tijdstip in werking treden, zal het voorstel in het jaar van inwerkingtreding van de wijzigingen een positieve kasopbrengst hebben van € 17 miljoen en het jaar daarop van € 128 miljoen. De positieve kasstromen worden veroorzaakt door de uniformering van de uitsteltermijnen, waardoor schulden per saldo sneller voldaan zullen worden. De maatregelen kennen een structurele opbrengst, op transactiebasis, van € 21 miljoen, met name door het introduceren van de mogelijkheid openstaande belastingschulden te verrekenen met lopende voorschotten op toeslagen. In de berekeningen is geabstraheerd van het effect van de voorgenomen vereenvoudiging van de beslagvrije voet.

Het aanpassen van de zesmaandentermijn bij opteren voor belastingplicht voor de vennootschapsbelasting leidt tot een budgettaire derving, op transactiebasis, van € 1 miljoen. De derving is het gevolg van de langere keuzetermijn, waardoor meer stichtingen en verenigingen eventuele verliezen kunnen verrekenen.

De overige maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen materiële budgettaire effecten.



## 8. EU-aspecten

De wijzigingen van de regeling voor teruggaaf van btw voor oninbare vorderingen passen in het kader van de BTW-richtlijn en zijn derhalve in overeenstemming met die richtlijn.<sup>20</sup> Opgemerkt wordt dat bij de nieuwe redactie van de bepalingen van de Wet OB 1968 voor zover mogelijk is aangesloten bij de desbetreffende bewoordingen van de BTW-richtlijn.

## 9. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd<sup>21</sup>. Het onderdeel stroomlijnen van invorderingsregelgeving wordt ter advisering aan het Bureau ICT Toetsing voorgelegd.

Het wetsvoorstel betekent voor de Belastingdienst in zijn totaliteit bezien een vereenvoudiging van de uitvoering. Tegenover de incidentele kosten die nodig zijn om deze vereenvoudigingen te realiseren, staan structurele besparingen. Deze zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De besparingen worden ingezet ter invulling van de bestaande taakstelling bij de Belastingdienst. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX, artikel 1, worden ingepast.

**Tabel 1: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000, afgerond op veelvouden van € 100.000)**

Uitvoeringskosten wetsvoorstel Fiscale Vereenvoudigingswet 2017	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting	-	3.100	- 150	- 150	- 150	- 150
Vereenvoudiging teruggaaf oninbare vorderingen	-	- 970	- 970	- 970	- 970	- 970
Stroomlijnen rood-blauw	-	-	8.720	- 4.770	- 4.910	- 5.360
<b>Totaal vereenvoudiging</b>	-	<b>2.130</b>	<b>7.600</b>	<b>- 5.890</b>	<b>- 6.030</b>	<b>- 6.480</b>

## 10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben alle een positief effect op de regeldruk, in die zin dat de ervaren last van de aangepaste regelingen zal verminderen. In kwantitatieve zin zijn de effecten, veelal vanwege de geringe omvang van de doelgroep dan wel de geringe frequentie van de te verrichten handelingen, voor bijna alle maatregelen verwaarloosbaar, omdat deze elk op zich qua financieel belang van de reductie (veel) minder dan € 100.000 bedragen.

Een uitzondering daarop wordt gevormd door de maatregelen inzake de stroomlijning van de invordering rood en blauw en de maatregel ter vereenvoudiging van de teruggaafregeling voor oninbare vorderingen in de sfeer van de btw en de energiebelasting.

De voorgestelde maatregelen inzake de stroomlijning van invorderingsregelgeving leiden per saldo tot een vermindering van de administratieve lasten voor burgers met circa € 3 miljoen. Dit is grotendeels te danken aan de introductie van een debiteurgerichte (in plaats van een per schuld aan te vragen) betalingsregeling, te voldoen door middel van automatische incasso. Ook maakt stroomlijning digitalisering van het proces om

<sup>20</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

<sup>21</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

tot een betalingsregeling te komen (digitale aanvraag met een keuze-menu) mogelijk, waardoor de tijd die nodig is om een uitstelverzoek voor belastingschulden in te dienen, afneemt. Bij toeslagschulden daarentegen is een – overigens zeer geringe – toename van de administratieve lasten te verwachten die samenhangt met het aanvragen van een betalingsregeling. Momenteel wordt voor een toeslagschuld de standaardbetalingsregeling doorgaans automatisch toegekend. Een en ander leidt per saldo tot de hiervoor genoemde administratieve lastenvermindering van afgerond € 3 miljoen.

De maatregel ter vereenvoudiging van de terugaafregeling voor oninbare vorderingen in de sfeer van de btw en de energiebelasting leidt tot een structurele afname van de administratieve lasten voor bedrijven van € 1,5 miljoen.

### *11. Advies en consultatie*

De Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) heeft naar aanleiding van de uitnodiging om voorstellen in te brengen voor vereenvoudiging van belastingwetgeving<sup>22</sup> een vrijstelling aan de bron voorgesteld in de Wet DB 1965 voor belastingplichtigen die recht hebben op terugaaf. Omdat banken in hun rol als betaalkantoor of depotbank belangrijke schakels zijn in het proces bij de uitbetaling van dividenden en inhouding van dividendbelasting, is bij de vormgeving van de maatregel met betrekking tot de inhoudsvrijstelling voor de dividendbelasting van vrijgestelde Vpb-lichamen contact geweest met de NVB.

Over de voorgestelde maatregelen in het kader van stroomlijning van invorderingsregelgeving van belastingen en toeslagen heeft overleg plaatsgevonden met de Nationale ombudsman en de Landelijke Organisatie Sociaal Raadsliden. Aanleiding voor deze overleggen waren de rapporten «In het krijt bij de overheid» van 17 januari 2013 van de Nationale ombudsman en «Belastingdienst, een bron van armoede?» van december 2014 van de Landelijke Organisatie Sociaal Raadsliden, waarin zij onder meer kritiek uiten op de verscheidenheid aan incassoregimes binnen de overheid. Beide overleggen strekten ertoe te vernemen of de voorgestelde maatregelen bijdragen aan een oplossing voor bestaande knelpunten in de praktijk.

Tevens is advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad voor de Rechtspraak verwacht als gevolg van het onderdeel Stroomlijnen invorderingsregelgeving belastingen en toeslagen een toename in de werklast. Deze toename vloeit voort uit een verschuiving van zaken van de algemene bestuursrechter respectievelijk de Raad van State naar de belastingrechter respectievelijk het gerechtshof. Daarnaast wordt bij geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belastingen het administratief beroep bij de directeur vervangen door de mogelijkheid van bezwaar, beroep bij de rechtbank, hoger beroep bij het gerechtshof en cassatie bij de Hoge Raad. Per saldo verwacht de Raad als gevolg van deze wijzigingen een toename in de werklast van € 1,5 miljoen per jaar.

Onder andere VNO-NCW, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Verbond van Verzekeraars hebben naar aanleiding van de uitnodiging om voorstellen in te brengen voor vereenvoudiging van belastingwetgeving aangedrongen op het vereenvoudigen van de regeling voor oninbare vorderingen in de btw en de milieubelastingen. Mede daarom heeft het kabinet besloten deze maatregel prioriteit te geven en een voorstel tot vereenvoudiging in het Belastingplanpakket op te nemen. Over de invulling van de maatregel heeft één keer technisch

<sup>22</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/brieven/2016/05/27/reacties-op-consultatie-vereenvoudiging-belastingwetgeving>.

overleg met VNO-NCW plaatsgevonden. Daarnaast heeft een internetconsultatie plaatsgevonden. De uitkomsten daarvan zijn hiervoor toegelicht.

## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

### Artikel I

*Artikel I (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

In het voorgestelde artikel 3.119a, negende lid,<sup>23</sup> van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) wordt voor de toepassing van de eigenwoningregeling bepaald dat zogenoemde boeterente als rente wordt aangemerkt. Voorheen werd boeterente aangemerkt als kosten van geldleningen. Op basis van een vooruitlopend op wetgeving in een beleidsbesluit van 27 november 2015 opgenomen goedkeuring,<sup>24</sup> die met de onderhavige wijziging wordt gecodificeerd, wordt boeterente in de praktijk al als rente behandeld. Onder boeterente wordt in dit kader verstaan de reële vergoeding die de geldverstrekker in rekening brengt vanwege het renteverlies dat hij lijdt over de nog resterende rentevastperiode bij het al dan niet gedeeltelijk aflossen, wijzigen of oversluiten van een lening die behoort tot de eigenwoningschuld. Het belang van de wijziging in de kwalificatie van boeterente ligt niet in de aftrek van de boeterente als zodanig. Immers, boeterente is zowel bij kwalificatie van boeterente als kosten van geldleningen als bij kwalificatie van boeterente als rente van schulden aftrekbaar. De wijziging heeft wel een inhoudelijk belang voor situaties van rentemiddeling. Het aanbieden van rentemiddeling door banken werd bemoeilijkt door de fiscale kwalificatie van de boeterente. Banken waren niet voldoende in staat om de reguliere rente, de opslag voor boeterente en de opslagen voor overige risico's afzonderlijk te renseigneren. Bij leningen waarvoor de fiscale aflossingseis geldt, leidde rentemiddeling ertoe dat de lening niet voldeed aan deze eis. Ingeval gebruik wordt gemaakt van rentemiddeling kan de geldverstrekker bij het berekenen van de boeterente rekening houden met het nadeel dat hij heeft vanwege het als gevolg van het uitsmeren op een later moment ontvangen van de boeterente.

### Artikel II

*Artikel II, onderdeel A (artikel 3 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging van artikel 3 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) regelt dat de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen vervalt. Dit betekent dat het bedrijf waar een commissaris werkzaam is, geen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen meer hoeft af te dragen over de arbeidsbeloning van de commissaris en geen inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet meer hoeft te betalen over die arbeidsbeloning. Een commissaris hoeft dan ook niet meer in de loonadministratie te worden opgenomen. Wel is het bedrijf waar de commissaris anders dan als ondernemer werkt verplicht om één keer per jaar aan de Belastingdienst door te geven welke arbeidsbeloning de commissaris heeft ontvangen.<sup>25</sup> De commissaris moet zelf na afloop van het kalenderjaar aangifte doen voor de inkomstenbelasting, de premie

<sup>23</sup> Bij deze wijziging van artikel 3.119a van de Wet IB 2001 is rekening gehouden met de in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2017 opgenomen toevoeging van een achtste lid aan dit artikel.

<sup>24</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 27 november 2015, nr. BLKB 2015/1486M (Stcrt. 2015, 43946).

<sup>25</sup> Zie paragraaf 1.2 van het Handboek Loonheffingen 2016 op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

voor de volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.

*Artikel II, onderdeel B (artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De voorgestelde wijziging van artikel 6, zesde lid, van de Wet LB 1964 leidt tot een uitbreiding van de mogelijkheid tot verlegging van de inhoudingsplicht voor de loonbelasting van een buitenlands concernonderdeel naar een Nederlands concernonderdeel. Op dit moment kan verlegging van de inhoudingsplicht slechts plaatsvinden in geval van bemiddeling bij de tewerkstelling van personeel in de zin van artikel 6, derde lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964. De voorgestelde wijziging heeft tot gevolg dat deze voorwaarde vervalt en dat verlegging ook mogelijk wordt in situaties dat er geen sprake is van bemiddeling. Het kan dan onder andere gaan om een werknemer die voor een Nederlandse vaste inrichting van het buitenlandse concernonderdeel werkt, of een werknemer die voor het buitenlandse concernonderdeel werkt en zijn werkzaamheden feitelijk in Nederland uitvoert (bijvoorbeeld een vertegenwoordiger). De inhoudingsplicht kan worden verlegd van het buitenlandse concernonderdeel naar een in Nederland gevestigd concernonderdeel. Hiervoor is wel een gezamenlijk verzoek nodig van beide concernonderdelen.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Artikel 7 van de Wet LB 1964 wordt aangepast in verband met het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen. In genoemd artikel 7 is onder andere geregeld wie de inhoudingsplichtige is als er sprake is van een fictieve dienstbetrekking voor een commissaris, en dit onderdeel van genoemd artikel 7 is met het afschaffen van deze fictieve dienstbetrekking niet meer nodig. Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de formulering van genoemd artikel 7 te verduidelijken. Afgezien van de aanpassing in verband met het afschaffen van de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen wordt genoemd artikel 7 niet inhoudelijk gewijzigd.

*Artikel II, onderdelen D en E (artikelen 28a en 28b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De wijziging van de artikelen 28a en 28b van de Wet LB 1964 betreft de voorgestelde afschaffing van de mogelijkheid van de Belastingdienst om een jaarloonuitvraag te doen. De in artikel 28a, tweede lid, aanhef, van de Wet LB 1964 opgenomen mogelijkheid om gegevens anders dan door middel van een correctiebericht te verstrekken en artikel 28a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 hebben uitsluitend betrekking op het verstrekken van gegevens in reactie op een jaarloonuitvraag en kunnen dus vervallen. In dat geval dient ook de verwijzing in artikel 28b, vierde lid, van de Wet LB 1964 te vervallen.

Voorgesteld wordt om het afschaffen van de jaarloonuitvraag met ingang van 1 januari 2017 in werking te laten treden, zodat de Belastingdienst vanaf die datum geen jaarloonuitvraag meer kan doen bij werkgevers. Dit betekent dat er over het belastingjaar 2016 geen jaarloonuitvraag meer kan worden gedaan. Deze wijziging is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

### **Artikel III**

*Artikel III (artikel 2 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

Met de wijziging van artikel 2, derde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt de daarin opgenomen verwijzing naar een onderdeel van artikel 3, eerste lid, van de Wet LB 1964 aangepast naar aanleiding van de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 3 van de Wet LB 1964.

### **Artikel IV**

*Artikel IV (artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)*

In artikel 6 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is een subjectieve vrijstelling opgenomen voor lichamen als bedoeld in de artikelen 2, eerste lid, onderdeel e, en 3, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 met beperkt winstgevende ondernemingsactiviteiten (hierna kortweg: stichtingen en verenigingen). Deze vrijstelling heeft een generiek karakter en is van rechtswege van toepassing als aan de voorwaarden van de regeling is voldaan. Dit is het geval indien de winst in het jaar niet meer dan € 15.000 bedraagt of in het jaar en de vier daaraan voorafgaande jaren tezamen niet meer dan € 75.000. Bedraagt de winst in een jaar dus € 15.000 of minder, dan is de vrijstelling hiermee van toepassing. Dit kan nadelig zijn voor de belastingplichtige, omdat bij ingang van de vrijstelling een eindafrekening plaatsvindt en daarbij onder meer alle stille reserves in de heffing worden betrokken. Met name in geval van onroerend goed dat lange tijd tot het ondernemingsvermogen heeft behoord en waarbij de boekwaarde (daardoor) ver onder de marktwaarde ligt, kan dit leiden tot vervoegde belastingheffing en daardoor tot liquiditeitsproblemen. De toepassing van de vrijstelling kan bovendien nadelig zijn indien hierdoor een eventueel verlies uit een jaar niet verrekenbaar is met andere jaren.

Bij invoering van de vrijstelling zijn deze mogelijk nadelige gevolgen voor stichtingen en verenigingen voorzien en is de mogelijkheid geschapen te opteren voor belastingplicht. Een daartoe strekkend verzoek dient binnen 6 maanden na het einde van het jaar te worden ingediend. Deze termijn blijkt in de praktijk te kort, omdat veel belastingplichtigen in een later stadium de aangifte voorbereiden en pas op dat moment het belang van het opteren voor belastingplicht onderkennen. Daarom wordt voorgesteld om genoemde termijn aan te passen. Het verzoek dient na de voorgestelde wijziging uiterlijk tegelijk met de aangifte gedaan te worden. Hiervoor geldt dat de verzenddatum van het verzoek uiterlijk de dag van verzenden van de aangifte moet zijn. Voor de volledigheid wordt hierbij opgemerkt dat het nog steeds een afzonderlijk verzoek betreft (dat dus los van de aangifte wordt gedaan).

### **Artikel V**

*Artikel V, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)*

Met de voorgestelde wijziging van artikel 4, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) werkt de in dat lid opgenomen nadere invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigde eveneens door naar de in het voorgestelde artikel 4a van de Wet DB 1965 opgenomen nieuwe inhoudingsvrijstelling.

Het voorgestelde artikel 4a van de Wet DB 1965 voorziet in een inhoudingsvrijstelling voor, kort gezegd, opbrengsten van aandelen, winstbewijzen en bepaalde hybride leningen die worden ontvangen door lichamen die (deels) niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting (alsmede voor vergelijkbare objectief of subjectief vrijgestelde buitenlandse lichamen). In het eerste tot en met het vierde lid van genoemd artikel 4a wordt hierbij omschreven welke opbrengstgerechtigden kwalificeren; het gaat hierbij om dezelfde rechtspersonen en lichamen als die op basis van het bestaande artikel 10 van de Wet DB 1965 al voor teruggaaf van dividendbelasting in aanmerking komen. Het vijfde tot en met achtste lid van genoemd artikel 4a bevatten nadere voorwaarden voor en beperkingen van de inhoudingsvrijstelling, waaronder de voorwaarde dat aan de opbrengstgerechtigde een kwalificatiebeschikking is afgegeven. Voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling dient op het moment waarop de opbrengst ter beschikking wordt gesteld te zijn voldaan aan de in genoemd artikel 4a gestelde voorwaarden.

#### *Kwalificerende opbrengstgerechtigden*

Ingevolge het voorgestelde artikel 4a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet DB 1965 mag de inhouding van dividendbelasting achterwege blijven indien de opbrengstgerechtigde een in Nederland gevestigde rechtspersoon is die niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen (en aan de overige voorwaarden wordt voldaan). Tevens mag ingevolge de aanhef en onderdeel b van genoemd lid, onder voorwaarden, de inhouding van dividendbelasting achterwege blijven indien de opbrengstgerechtigde een lichaam is dat is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (EU-lidstaat) of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staat) mits dat lichaam aldaar niet is onderworpen aan een belasting naar de winst, en dat lichaam ook niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou zijn indien dat lichaam in Nederland zou zijn gevestigd. Deze omschrijving van de voor de inhoudingsvrijstelling in aanmerking komende lichamen komt in zoverre overeen met die in artikel 10, eerste en tweede lid, van de Wet DB 1965.

Het is hierbij overigens, mede in het licht van de aan de vrijstelling verbonden voorwaarden, aan de inhoudingsplichtige en de opbrengstgerechtigde gezamenlijk of van de inhoudingsvrijstelling gebruik wordt gemaakt. Zowel de inhoudingsplichtige als de opbrengstgerechtigde heeft de keuze om af te zien van toepassing van de vrijstelling. De huidige teruggaafregeling van artikel 10 van de Wet DB 1965 zal daarom naast de voorgestelde inhoudingsvrijstelling gehandhaafd blijven. Ook voor situaties waarin niet of niet tijdig aan de voorwaarden voor de inhoudingsvrijstelling wordt voldaan, blijft dus de mogelijkheid van teruggaaf van de ingehouden dividendbelasting bestaan. Het is uiteraard niet mogelijk dat zowel de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a van de Wet DB 1965 als de teruggaafregeling van artikel 10 van de Wet DB 1965 wordt toegepast ten aanzien van dividenden of opbrengsten van winstbewijzen of bepaalde hybride leningen die worden ontvangen door een opbrengstgerechtigde.

De voorgestelde inhoudingsvrijstelling geldt, net als de teruggaafregeling van artikel 10 van de Wet DB 1965, ook voor gedeeltelijk aan de vennootschapsbelasting (of een buitenlandse winstbelasting) onderworpen belastingplichtigen,<sup>26</sup> zoals zich bij stichtingen en verenigingen kan voordoen, mits de opbrengsten behoren tot het niet-belaste deel.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 220, nr. 6, blz. 10–11.



Opbrengsten van aandelen die worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van een voor de vennootschapsbelasting gedeeltelijke belastingplichtig lichaam komen niet in aanmerking voor de inhoudingsvrijstelling. De ingehouden dividendbelasting op de opbrengsten van deze aandelen is immers verrekenbaar met de te betalen vennootschapsbelasting.

In het voorgestelde artikel 4a, tweede lid, van de Wet DB 1965 zijn voorwaarden opgenomen waaraan een opbrengstgerechtigde die in een derde land is gevestigd moet voldoen om de inhouding van dividendbelasting achterwege te mogen laten. Deze voorwaarden zijn ontleend aan artikel 10, derde lid, van de Wet DB 1965.

Als derde land komen in aanmerking landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Onder een regeling die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen wordt in dit verband verstaan een regeling die Nederland is overeengekomen en die in het jaar waarin het dividend is uitgekeerd voorziet in de uitwisseling op verzoek van informatie op belastingterrein. Dergelijke regelingen zijn de bilaterale Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) en de bilaterale belastingverdragen die Nederland gesloten heeft waarbij een artikel is opgenomen dat overeenkomt met artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dat artikel voorziet in uitwisseling van informatie op verzoek in alle belastingkwesties ten behoeve van de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale belastingwet, waarbij een verzoek niet geweigerd mag worden enkel omdat de verzochte staat zelf geen belang heeft bij de gevraagde informatie of vanwege het bestaan van een bankgeheim. De TIEA's en de bilaterale belastingverdragen voorzien in uitgebreide waarborgen om de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde informatie te beschermen. Ook het door de Raad van Europa en de OESO opgestelde en op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 1991, 4, en Trb. 1997, 10), aangepast in het Protocol van 27 mei 2010 tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (Trb. 2010, 221) (WABB-verdrag), kwalificeert als een dergelijke regeling.

Ten aanzien van een dergelijk lichaam kan alleen de inhoudingsvrijstelling worden toegepast voor zover de opbrengsten worden ontvangen uit portfolio-investeringen, en mits dat lichaam aldaar niet is onderworpen aan een belasting naar de winst, en dat lichaam ook niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou zijn indien dat lichaam in Nederland zou zijn gevestigd.

De in het voorgestelde artikel 4a, derde lid, onderdeel a, van de Wet DB 1965 opgenomen omschrijving van de opbrengstgerechtigde ten aanzien van wie, onder voorwaarden, de inhoudingsvrijstelling kan worden toegepast, komt overeen met de omschrijving van de belastingplichtige in artikel 10, vijfde lid, van de Wet DB 1965 die voor teruggaaf in aanmerking komt. Dit betekent dus dat de inhoudingsvrijstelling ook mag worden toegepast op opbrengsten van aandelen, winstbewijzen of bepaalde hybride leningen die worden uitgekeerd aan een overheidsonderneming waarvoor op grond van de artikelen 8e, 8f of 8g van de Wet Vpb 1969 een objectvrijstelling geldt. Dit geldt op grond van onderdeel b van genoemd derde lid ook voor een (overheids)lichaam dat is gevestigd in een EU-lidstaat, in een EER-staat of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, dat aldaar niet aan een winstbelasting is onderworpen en dat alhier wel aan de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen, maar waarbij voor die opbrengsten van aandelen, winstbewijzen of bepaalde hybride leningen op grond van de artikelen 8e, 8f en 8g van de Wet Vpb 1969 een objectvrijstelling zou gelden.



Volgens het voorgestelde artikel 4a, vierde lid, van de Wet DB 1965 mag de inhoudingsvrijstelling niet worden toegepast indien de opbrengstgerechtigde een vrijgestelde beleggingsinstelling is als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969. Omdat een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet Vpb 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen (zij het tegen een nul-tarief), kan voor een uitkering aan een dergelijke beleggingsinstelling reeds om deze reden geen beroep worden gedaan op de inhoudingsvrijstelling, en kan om dezelfde reden ook geen beroep worden gedaan op de teruggaafregeling van artikel 10 van de Wet DB 1965. Daarnaast is de inhoudingsvrijstelling ook niet van toepassing indien de opbrengstgerechtigde een vergelijkbare functie vervult als een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet Vpb 1969 of een fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet Vpb 1969.

#### *Nadere voorwaarden*

Het voorgestelde artikel 4a, vijfde lid, van de Wet DB 1965 voorziet erin dat de inhoudingsvrijstelling niet kan worden toegepast wanneer de opbrengstgerechtigde niet de uiteindelijk gerechtigde tot de opbrengsten is. In artikel 4, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt in dit kader omschreven in welke situaties een ontvanger van een uitkering in elk geval niet als uiteindelijk gerechtigde kan worden beschouwd. In genoemd zevende lid wordt met een verwijzing naar het voorgestelde artikel 4a van de Wet DB 1965 tot uitdrukking gebracht dat dit ook zal gelden voor genoemd artikel 4a.

De voorgestelde inhoudingsvrijstelling kan verder volgens het voorgestelde artikel 4a, zesde lid, van de Wet DB 1965 alleen worden toegepast wanneer door zowel de opbrengstgerechtigde als de inhoudingsplichtige wordt voldaan aan de in dat lid (en het zevende en achtste lid) gestelde (administratieve) voorwaarden. Deze administratieve voorwaarden worden gesteld zodat de inspecteur (eenvoudig) kan controleren of de voorgestelde inhoudingsvrijstelling op de juiste wijze wordt toegepast. De inhoudingsvrijstelling kan slechts worden toegepast indien de opbrengstgerechtigde beschikt over een zogenoemde kwalificatiebeschikking die is afgegeven door de inspecteur waarin is vastgesteld dat de opbrengstgerechtigde voldoet aan de gestelde voorwaarden en de inhoudingsplichtige op het tijdstip waarop de opbrengst beschikbaar is gesteld beschikt over het afschrift van de kwalificatiebeschikking.

In het voorgestelde artikel 4a, zevende lid, van de Wet DB 1965 wordt in deze context bepaald dat de opbrengstgerechtigde een verzoek voor een dergelijke beschikking kan indienen bij de inspecteur. De inspecteur beoordeelt vervolgens of door de opbrengstgerechtigde wordt voldaan aan de in dat artikel gestelde voorwaarden voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling en beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De toets in het kader van de kwalificatiebeschikking ziet niet op de vraag of de opbrengstgerechtigde in een concreet geval de uiteindelijk gerechtigde tot de opbrengst is. Dit zal door de inhoudingsplichtige binnen de bestaande kaders steeds per uitkering moeten worden beoordeeld.

De kwalificatiebeschikking wordt afgegeven per opbrengstgerechtigde. Er wordt dus per lichaam of rechtspersoon een kwalificatiebeschikking afgegeven en niet per belang dat gehouden wordt door de opbrengstgerechtigde. Ondanks dat de kwalificatiebeschikking per opbrengstgerechtigde wordt afgegeven, wordt de inhoudingsvrijstelling echter enkel toegepast indien de opbrengsten van aandelen niet worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van een voor de vennootschapsbelasting gedeeltelijk belastingplichtig lichaam. De kwalificatiebeschikking geldt voor ten hoogste vier jaar en na deze vier jaar vindt, na een verzoek van de opbrengstgerechtigde, een herbeoordeling door de inspecteur plaats. Tevens zal de kwalificatiebeschikking al op een eerder moment door de

inspecteur worden ingetrokken, indien de opbrengstgerechtigde niet meer voldoet aan de gestelde voorwaarden. Ook tegen een dergelijk besluit kan een opbrengstgerechtigde bezwaar aantekenen. Vanaf de datum van intrekking van de kwalificatiebeschikking kan de inhoudingsvrijstelling niet meer worden toegepast.

Eventueel ten onrechte niet ingehouden dividendbelasting kan alsnog door de inspecteur worden nageheven. Hierbij is artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van toepassing. De naheffingsaanslag kan dus worden opgelegd aan de opbrengstgerechtigde, respectievelijk de inhoudingsplichtige, afhankelijk of door de opbrengstgerechtigde, respectievelijk de inhoudingsplichtige, als gevolg van het niet naleven van de voorwaarden van het voorgestelde artikel 4a van de Wet DB 1965 te weinig of geen dividendbelasting is ingehouden.

De opbrengstgerechtigde dient de inspecteur ervan op de hoogte te stellen wanneer als gevolg van veranderde feiten en omstandigheden hij niet meer voldoet aan de in artikel 4a, eerste, tweede of derde lid, van de Wet DB 1965 gestelde voorwaarden of dat het vierde lid van dat artikel toepassing wordt, en de opbrengstgerechtigde dit weet of redelijkerwijs moet vermoeden. Dit dient in ieder geval plaats te vinden voor het eerstvolgende tijdstip waarop de opbrengsten door de inhoudingsplichtige ter beschikking worden gesteld.

De opbrengstgerechtigde dient zich als aandeelhouder kenbaar te maken aan de inhoudingsplichtige. De opbrengstgerechtigde dient hierbij tevens de kwalificatiebeschikking, of een afschrift hiervan, aan de inhoudingsplichtige te verstrekken. Op basis van die verstrekte kwalificatiebeschikking kan de inhoudingsplichtige vervolgens afzien van de inhouding van dividendbelasting ten laste van de desbetreffende aandeelhouder. De inhoudingsplichtige dient over de ontvangen kwalificatiebeschikking (of een afschrift hiervan) te beschikken ten tijde van het beschikbaar stellen van de opbrengst en deze te bewaren in zijn administratie (het voorgestelde artikel 4a, zesde lid, onderdeel b, van de Wet DB 1965). De inspecteur kan de inhoudingsplichtige verzoeken een afschrift van de kwalificatiebeschikking te overleggen. Tot slot dient de inhoudingsplichtige volgens het voorgestelde artikel 4a, achtste lid, van de Wet DB 1965 bij het doen van aangifte een overzicht mee te zenden van de opbrengsten waarop de inhoudingsvrijstelling is toegepast alsmede de identificatiegegevens van elke opbrengstgerechtigde die opbrengsten heeft ontvangen waarop de inhoudingsvrijstelling is toegepast. Indien een inhoudingsplichtige geen dividendbelasting heeft ingehouden, hoeft deze op basis van artikel 7, vierde lid, van de Wet DB 1965 geen aangifte dividendbelasting in te dienen. Bij toepassing van de inhoudingsvrijstelling van het voorgestelde artikel 4a van de Wet DB 1965 is de inhoudingsplichtige wel verplicht om aangifte te doen en moet, ook indien geen inhouding van dividendbelasting heeft plaatsgevonden, het in artikel 4a, achtste lid, van de Wet DB 1965 genoemde overzicht bij het doen van aangifte worden meegezonden.

De voorgestelde maatregel zal op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Zoals eerder per brief is aangegeven, is de inwerkingtreding van de inhoudingsvrijstelling afhankelijk van de technische implementatie van de bijbehorende softwaresystemen van de Belastingdienst.<sup>27</sup> Zodra deze technische implementatie rond is, zal de voorgestelde maatregel zo spoedig mogelijk daarna in werking treden.

---

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2015/16, 34 300 IX, nr. 26, blz. 4–5.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 11a van de Wet DB 1965 wordt de technische samenloop geregeld tussen de voorgestelde inhoudingsvrijstelling en de in artikel 11a van de Wet DB 1965 opgenomen afdrachtvermindering. Hiermee wordt voorkomen dat het bedrag aan afdrachtvermindering te hoog zou uitkomen.

## **Artikel VI**

### *Artikel VI (artikel 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

In artikel 29, eerste lid, van de Wet OB 1968 is aangegeven dat de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting in een aantal gevallen wordt verlaagd. Dat is niet alleen het geval wanneer overeenkomsten voor goederenleveringen en dienstverrichtingen worden geannuleerd, verbroken of ontbonden, maar ook wanneer de leverancier achteraf voor transacties een prijsvermindering of een volledige kwijtschelding verleent op respectievelijk voor de in rekening gebrachte vergoeding, omdat er bijvoorbeeld een geschil met de afnemer is over de kwaliteit van het geleverde. Voorts geldt dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd wanneer de betaling van de in rekening gebrachte vergoeding geheel of gedeeltelijk achterwege blijft. Dit kan zich voordoen bij bijvoorbeeld een faillissement van de afnemer.

Artikel 90 van de BTW-richtlijn vormt de basis voor deze verlaging van de maatstaf van heffing, waarbij de lidstaten zelf de voorwaarden kunnen vaststellen waaronder de teruggaaf wordt verleend. Dit biedt de basis voor onder meer de correctie van de teruggaaf ingeval de vergoeding op een later tijdstip alsnog geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen, alsmede voor de wijze waarop de regeling wordt toegepast in de situatie dat de vordering wordt overgedragen aan een andere ondernemer.

Waar in de hiervoor genoemde gevallen de omzetbelasting ter zake van de goederenlevering of dienstverrichting reeds op aangifte door de ondernemer is voldaan, wordt de verlaging van de maatstaf van heffing gerealiseerd door een teruggaaf van de belasting aan die ondernemer. De regels voor de teruggaaf van de belasting zijn in artikel 29 van de Wet OB 1968 nader uitgewerkt.

Opgemerkt wordt dat het bij het recht op teruggaaf voor gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de vergoeding alleen maar kan gaan om de vergoeding die door de ondernemer in rekening is gebracht. Voor zover een vergoeding niet in rekening is gebracht, maar bijvoorbeeld wordt gesteld op de normale waarde zoals bedoeld in artikel 8, vierde lid, van de Wet OB 1968, is geen teruggaaf mogelijk.

Het bedrag van de terug te geven omzetbelasting wordt in alle gevallen berekend naar evenredigheid van het niet ontvangen deel van de eerder in rekening gebrachte vergoeding.

In artikel 29, tweede lid, van de Wet OB 1968 wordt aangegeven op welk tijdstip het recht op teruggaaf van de belasting, bedoeld in het eerste lid van dat artikel, ontstaat. Daarbij wordt steeds uitgegaan van het tijdstip waarop komt vast te staan dat de in dat lid bedoelde omstandigheden zich voordoen. Pas wanneer die omstandigheden onweerlegbaar zijn kan dat tijdstip worden vastgesteld aan de hand van bijvoorbeeld een zogenoemde herstelfactuur. Ook voor het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de in rekening gebrachte vergoeding geldt dat het recht op teruggaaf pas ontstaat op het tijdstip waarop het buiten twijfel is dat er geen betaling meer zal worden gedaan. Daarbij is echter bepaald dat wanneer die zekerheid niet binnen één jaar na het opeisbaar worden van de vordering komt vast te staan, het recht op teruggaaf bij het verstrijken van dat jaar geacht wordt te zijn ontstaan. Ook ingeval na een

jaar een deel van het gefactureerde bedrag nog niet is ontvangen vanwege bijvoorbeeld een nog lopend conflict tussen belastingplichtige en afnemer, ontstaat op dat moment voor een overeenkomstig gedeelte van de ter zake op aangifte betaalde omzetbelasting dus recht op de vermindering van belasting. Daarbij hoeft dus op dat tijdstip nog niet definitief vast te staan dat de afnemer ter zake van de betaling daadwerkelijk geheel of gedeeltelijk in gebreke zal blijven. Het recht op teruggaaf ter zake van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kan derhalve nooit later dan één jaar na het opeisbaar zijn van de vordering ontstaan. Voor de gevallen waarin de afnemer na het verstrijken van dat jaar toch nog geheel of ten dele zou betalen, vindt dan ter zake een correctie plaats. Daarvoor zij verwezen naar artikel 29, vijfde lid, van de Wet OB 1968 en de toelichting daarop.

Opgemerkt wordt dat wat betreft het tijdstip waarop een in rekening gebrachte vergoeding opeisbaar is geworden wordt uitgegaan van de uiterste datum waarop ingevolge de leveringsovereenkomst tussen een ondernemer en zijn afnemer de vordering in zijn geheel moet zijn betaald. Wanneer een zodanige datum in de overeenkomst niet is vastgelegd, dan geldt de wettelijke betalingstermijn, in beginsel 30 dagen na ontvangst van de factuur door de afnemer.

In artikel 29, derde lid, van de Wet OB 1968 is aangegeven dat het in artikel 29, eerste lid, van die wet bedoelde recht op teruggaaf in geval van annulering, verbreking of ontbinding van de overeenkomst tot goederenlevering of dienstverrichting niet geldt ingeval de ondernemer die de levering of dienst verricht de vergoeding en de daarop betrekking hebbende omzetbelasting niet zelf aan zijn klant of diens rechtverkrijgende terugbetaalt. Zo wordt bereikt dat in de gevallen waarin bijvoorbeeld een vakantiereis wordt geannuleerd er voor de ondernemer die de reisdienst heeft verkocht geen recht op teruggaaf ontstaat wanneer niet hij maar de verzekeraar van de annuleringsverzekering van zijn klant de teruggaaf van de reissom verricht.

In artikel 29, vierde lid, van de Wet OB 1968 wordt geregeld op welke wijze de ondernemer de teruggaaf effectueert. De ondernemer hoeft voor het verkrijgen van de in het eerste lid van dat artikel bedoelde teruggaaf geen afzonderlijk verzoek te doen als bedoeld in artikel 31 van de Wet OB 1968. De teruggaaf wordt door hem eenvoudigweg verkregen door het bedrag van de teruggaaf in mindering te brengen op zijn aangifte omzetbelasting over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. De teruggaaf wordt in dat opzicht gelijk gesteld met de belasting, bedoeld in artikel 2 van de Wet OB 1968 die de ondernemer op zijn aangifte in aftrek kan brengen.

Artikel 29, vijfde lid, van de Wet OB 1968 regelt dat de omzetbelasting opnieuw moet worden voldaan wanneer de ondernemer, nadat het recht op teruggaaf is ontstaan, alsnog de vergoeding geheel of gedeeltelijk ontvangt in de gevallen, bedoeld in artikel 29, tweede lid, van die wet. Het gaat daarbij vooral om de situatie waarin de ondernemer één jaar na het opeisbaar worden van zijn openstaande vordering deze geheel of gedeeltelijk nog niet heeft ontvangen, en hij vanwege het verstrijken van dat jaar een recht op teruggaaf heeft verkregen. Wanneer die betaling nadien geheel of gedeeltelijk toch nog wordt gedaan, ontstaat bij die ondernemer op het tijdstip van ontvangst de verplichting om de belasting die op de alsnog ontvangen vergoeding betrekking heeft opnieuw te voldoen. De ondernemer moet de alsdan verschuldigde belasting op aangifte voldoen over het tijdvak waarin de belasting opnieuw verschuldigd is geworden. Een zodanige verschuldigdheid ontstaat evenzeer in het geval dat ter zake van een vordering waarvan binnen één jaar nadat die opeisbaar is geworden, werd vastgesteld dat die niet meer betaald zou worden, toch nog een betaling geschiedt. De aangifte en voldoening geschieden steeds overeenkomstig het bepaalde in artikel 14, eerste lid, van de Wet OB 1968.

Artikel 29, zesde lid, van de Wet OB 1968 ziet op de situatie waarin een ondernemer de vordering op zijn afnemer bestaande uit de vergoeding voor de door hem geleverde goederen of diensten en de daarop betrekking hebbende omzetbelasting geheel of gedeeltelijk heeft overgedragen aan een andere ondernemer. Voor deze andere ondernemer zal er dan voor de desbetreffende vordering een geheel of gedeeltelijk recht op teruggaaf van belasting ontstaan, wanneer na het verstrijken van één jaar na het opeisbaar worden van de overgenomen vordering deze geheel of gedeeltelijk nog niet is betaald. In sommige gevallen kan dit overigens ook eerder zijn indien de oninbaarheid eerder komt vast te staan. Wordt nadien alsnog een deel van de vergoeding betaald dan zal ook deze ondernemer naar evenredigheid een bedrag als omzetbelasting verschuldigd worden op de voet van het vijfde lid van genoemd artikel 29. Anders dan de ondernemer die de onderliggende goederenlevering of dienst verricht, kan een ondernemer aan wie een vordering wordt overgedragen zijn eventuele recht op teruggaaf niet in mindering brengen op zijn periodieke aangifte voor de omzetbelasting. Deze ondernemer moet voor het verkrijgen van de teruggaaf met betrekking tot elke vordering een afzonderlijk verzoek indienen. Voor een nadere toelichting hierop zij verwezen naar de toelichting op het tiende lid van artikel 29 van de Wet OB 1968.

Indien een ondernemer bij niet-betaling een vordering pas overdraagt aan een andere ondernemer na het verstrijken van een periode van één jaar na het opeisbaar worden ervan, heeft de overdragende ondernemer zelf het recht op teruggaaf naar evenredigheid van het na dat jaar nog niet betaalde deel van de vordering verkregen, en wordt bij een gehele of gedeeltelijke betaling daarna aan de overnemende ondernemer, deze laatste ter zake daarvan de belasting verschuldigd op de voet van artikel 29, vijfde lid, van de Wet OB 1968. De ondernemer die de vordering heeft overgenomen kan alsdan de belasting voldoen op de voet van artikel 14, eerste lid, van de Wet OB 1968.

Artikel 29, zevende lid, van de Wet OB 1968 regelt de herziening van de oorspronkelijk door de afnemer toegepaste aftrek van omzetbelasting ingeval de vergoeding niet wordt betaald of wordt terugontvangen. Deze regeling, alsmede de ter zake van de herziening toe te passen regels, vinden hun basis in de artikelen 184, 185 en 186 van de BTW-richtlijn. Het zevende lid heeft betrekking op het in het algemene deel van deze toelichting bedoelde spiegelbeeld van de teruggaaf van omzetbelasting voor oninbare vorderingen van de ondernemer die de prestatie verricht. Deze correctie geschiedt bij de afnemer en houdt in dat deze de eerder door hem voor die vordering in aftrek gebrachte omzetbelasting verschuldigd wordt voor zover hij de overeengekomen vergoeding voor de aan hem geleverde goederen of diensten geheel of gedeeltelijk terug ontvangt dan wel voor zover hij de vergoeding niet zal betalen. Zo wordt de ondernemer die de vergoeding voor een aan hem verrichte goederenlevering of dienstverrichting geheel of gedeeltelijk terugontvangt, op dat tijdstip de ter zake van die prestatie in aftrek gebrachte voorbelasting naar evenredigheid van het terugontvangen bedrag als omzetbelasting verschuldigd.

Daarnaast wordt een ondernemer waarvoor op enig moment vast staat dat hij de vergoeding voor de aan hem geleverde goederen of diensten geheel of gedeeltelijk niet zal betalen, op dat tijdstip de ter zake van die prestaties in aftrek gebrachte voorbelasting naar evenredigheid als omzetbelasting verschuldigd. Zulks kan het geval zijn bij bijvoorbeeld een prijsvermindering door de leverancier of bij een gehele of gedeeltelijke annulering van de transactie. Ook kan er sprake zijn van gehele of gedeeltelijke niet-betaling door de afnemende ondernemer, bijvoorbeeld wanneer deze in financiële moeilijkheden verkeert. Ook in die gevallen moet de reeds afgetrokken voorbelasting naar evenredigheid worden gecorrigeerd op het tijdstip waarop vast komt te staan dat de vordering

geheel of gedeeltelijk niet zal worden betaald. In deze gevallen geldt echter dat de correctie van de voorbelasting in ieder geval geschiedt indien bij het verstrijken van de periode van één jaar na de opeisbaarheid van de vergoeding deze geheel of gedeeltelijk niet is betaald. De ingevolge deze bepaling als omzetbelasting verschuldigde bedragen worden overeenkomstig de ter zake van leveringen van goederen en diensten verschuldigde belasting geldende regels van artikel 14, eerste lid, van de Wet OB 1968 op aangifte voldaan.

In artikel 29, achtste lid, van de Wet OB 1968 wordt bepaald dat de ondernemer die een correctie op zijn voorbelasting heeft gemaakt, en na de in artikel 29, zevende lid, van de Wet OB 1968 bedoelde betaling van de belasting alsnog de vergoeding voor de desbetreffende goederenlevering of dienstverrichting geheel of gedeeltelijk betaalt, die omzetbelasting naar evenredigheid opnieuw in aftrek kan brengen. De aftrek geschiedt overeenkomstig het bepaalde in artikel 15 van de Wet OB 1968 als ware het belasting, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van die wet. Dit nieuwe recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de vergoeding alsnog geheel of gedeeltelijk wordt betaald. Voor de toepassing van artikel 15, vierde lid, van de Wet OB 1968 vindt de aftrek van de hier bedoelde belasting plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het moment van aankoop, derhalve op het tijdstip waarop de belasting, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van die wet in rekening is gebracht. Ingeval de goederen of diensten na dat tijdstip in gebruik zijn genomen geschiedt de aftrek overeenkomstig het gebruik van de goederen en diensten vanaf het moment van de eerste ingebruikneming ervan met inachtneming van de wettelijke herzieningsbepalingen. Bij het opnieuw in aftrek brengen van deze belasting wordt voor de verstreken belastingtijdvakken steeds uitgegaan van de wettelijke regeling zoals die gold voor de tijdvakken waarover de belasting opnieuw in aftrek wordt gebracht.

Artikel 29, negende lid, van de Wet OB 1968 voorziet erin dat bij algemene maatregel van bestuur voor bijzondere gevallen een uitzondering kan worden gemaakt op het bepaalde in de vorige leden van dat artikel. Gedoeld wordt daarbij op de gevallen waarbij bedragen niet zijn ontvangen of betaald als gevolg van een korting voor contante betaling. Tot slot zijn in artikel 29, tiende lid, van de Wet OB 1968 meer specifieke bepalingen opgenomen met betrekking tot het verzoek om teruggaaf van omzetbelasting dat de in artikel 29, zesde lid, bedoelde ondernemer aan wie een vordering is overgedragen in voorkomende gevallen kan indienen. Voor dit verzoek moet die ondernemer in afwijking van het bepaalde in artikel 31, eerste en tweede lid, van die wet met betrekking tot elke vordering een afzonderlijk verzoek indienen bij de inspecteur. Wat betreft de vorm en de inhoud van dit verzoek alsmede de door de belanghebbende te volgen wijze van indiening worden nadere regels gesteld bij ministeriële regeling. Met overeenkomstige toepassing van artikel 31, achtste lid, van de Wet OB 1968 beslist de inspecteur bij beschikking op het verzoek om teruggaaf. Artikel 31, negende lid, van voornoemde wet is met betrekking tot het verzoek eveneens van overeenkomstige toepassing hetgeen inhoudt dat de aan te houden beslistermijn van afdeling 4.1.3 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing is.

## **Artikel VII**

### *Artikel VII (overgangsrecht)*

De overgangsbepaling opgenomen in dit artikel heeft betrekking op vergoedingen die opeisbaar zijn geworden vóór 1 januari 2017, die op die datum nog niet zijn ontvangen, maar ter zake waarvan vóór die datum nog geen recht op teruggaaf vanwege oninbaarheid is ontstaan ingevolge



de tot die datum geldende wetgeving. Ter zake van dergelijke niet-betaalde vergoedingen is bepaald dat de termijn van één jaar, opgenomen in het in deze wet voorgestelde gewijzigde artikel 29, tweede lid, van de Wet OB 1968, begint te lopen op het moment van inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Dit betekent dat al die op 1 januari 2017 al voor langere of kortere tijd opeisbare vorderingen als oninbaar worden aangemerkt op 1 januari 2018, voor zover het verschuldigde bedrag op die datum in zijn geheel of gedeeltelijk nog steeds niet is ontvangen. Wanneer de oninbaarheid van dergelijke vorderingen al eerder, in de loop van 2017, is komen vast te staan ontstaat uiteraard al op dat moment het recht op teruggaaf.

Dit artikel voorziet niet in overgangsrecht met betrekking tot de termijn die geldt voor de verschuldigdheid van omzetbelasting door de ondernemer die ingevolge artikel 15 van die wet belasting in aftrek heeft gebracht ter zake van aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten die onbetaald zijn gebleven. Met betrekking tot die correctie zijn de nieuwe regels vanaf 1 januari 2017, zoals voorzien in het voorgestelde gewijzigde artikel 29, zevende lid, van de Wet OB 1968, onverkort van toepassing op onbetaalde vergoedingen die vóór genoemde datum opeisbaar zijn geworden.

## **Artikel VIII**

### *Artikel VIII, onderdeel A (artikel 5 van de Wet op de accijns)*

In artikel 5, derde lid, van de Wet op de accijns zijn enkele ontheffingen opgenomen van het verbod om een accijnsgoed te vervaardigen buiten een accijnsgoederenplaats, zoals het thuis vervaardigen van bier en wijn door particulieren, voor zover die goederen worden aangewend voor eigen gebruik. Voor tabaksproducten ontbreekt een dergelijke ontheffing hoewel er formeel sprake is van het vervaardigen van sigaretten als bijvoorbeeld shag in een filterhuls wordt gebracht of met een vloeitje wordt omhult. Daarom wordt voorgesteld aan genoemd artikel 5, derde lid, een onderdeel toe te voegen waarin een ontheffing voor het op deze wijze vervaardigen van een sigaret wordt opgenomen mits dat gebeurt voor persoonlijk gebruik en in de persoonlijke sfeer. Hierdoor blijft het vervaardigen van sigaretten uit bijvoorbeeld shag en filterhulzen via bij bedrijven geplaatste machines uitgezonderd van de ontheffing.

### *Artikel VIII, onderdelen B en G (artikelen 27a, 71b en 71c van de Wet op de accijns)*

Voor vloeibaar gemaakt petroleumgas dat wordt gebruikt als motorbrandstof voor autobussen in het openbaar vervoer en voor vuilniswagens, kolkenzuigers en straatveegwagens kan op grond van respectievelijk artikel 71b en artikel 71c van de Wet op de accijns gedeeltelijke teruggaaf van accijns worden gevraagd. Omdat van deze teruggaafmogelijkheden steeds minder gebruik wordt gemaakt, wordt voorgesteld genoemde artikelen 71b en 71c te laten vervallen. In verband hiermee komt ook de verwijzing naar deze artikelen in artikel 27a van de Wet op de accijns te vervallen.

### *Artikel VIII, onderdelen C, D en H (artikelen 35, 36 en 95a van de Wet op de accijns)*

Voorgesteld wordt de artikelen 35, eerste tot en met derde lid, 36 en 95a, eerste en tweede lid, van de Wet op de accijns te herzien ter vereenvoudiging van onder meer de wijze van berekenen van de accijns van tabaksproducten.

De structuur en de tarieven van de accijns van tabaksproducten in de Wet op de accijns zijn gewijzigd<sup>28</sup> op 1 januari respectievelijk 1 juli 2011 als gevolg van de implementatie van Richtlijn 2010/12/EU.<sup>29</sup> Deze richtlijn wijzigde de Richtlijnen 92/79/EEG<sup>30</sup>, 92/80/EEG<sup>31</sup> en 95/59/EG<sup>32</sup>. De drie laatstgenoemde richtlijnen zijn vervolgens vervangen door Richtlijn 2011/64/EU (hierna: de richtlijn).<sup>33</sup> De implementatie van Richtlijn 2010/12/EU is destijds beleidsarm gerealiseerd. Wat betreft de accijnstarieven is zowel voor sigaretten als rooktabak (vooral shag) ervoor gekozen om het al bestaande systeem van twee tarieven te handhaven, enerzijds een specifieke accijns (per 1.000 sigaretten of 1 kilogram rooktabak) en anderzijds een ad-valorem accijns (een percentage van de kleinhandelsprijs). Ook is voorzien in een minimum accijnsbedrag. Bij de implementatie is er echter ook voor gekozen om sommige bepalingen uit Richtlijn 2010/12/EU over te nemen zonder dat daartoe een verplichting was en om in sommige gevallen meer te bepalen dan op grond van deze richtlijn strikt noodzakelijk was. Zo is voor de specifieke accijns van sigaretten en rooktabak gekozen voor een vast percentage van de totale belastingdruk (som van de specifieke accijns, ad-valoremaccijns en omzetbelasting) als gevolg waarvan jaarlijks per 1 april de accijnstarieven van sigaretten en rooktabak moeten worden aangepast als de WAP in het voorgaande kalenderjaar is gestegen. Overigens is met ingang van 1 januari 2013 in dit verband het kalenderjaar gewijzigd in de periode van 1 oktober tot en met 30 september voorafgaand aan de datum van publicatie. De jaarlijkse aanpassing van de accijnstarieven als gevolg van de verhoging van de WAP geschiedt bij ministeriële regeling. De berekening van de nieuwe accijnsbedragen is vrij gecompliceerd, zeker als bijvoorbeeld naast de tariefaanpassingen als gevolg van de verhoging van de WAP – bij ministeriële regeling – in het jaarlijkse belastingplan ook wordt voorzien in een autonome tariefverhoging. Een dergelijke autonome tariefverhoging valt bij voorkeur samen met de inwerkingtreding van de tariefaanpassingen als gevolg van de verhoging van de WAP. Als de data van die verhogingen niet samenvallen leidt dit tot extra administratieve lasten voor het bedrijfsleven en extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het bepalen van de datum van inwerkingtreding van een autonome tariefverhoging is ook afhankelijk van de hierna nog te bespreken anti-voorraadvormingsbepaling, wat een extra complicerende factor kan zijn. Daarom worden de volgende vereenvoudigingen voorgesteld zoals ook besproken in het algemene deel van de toelichting. Voor rooktabak wordt de ad-valoremaccijns afgeschaft. Voortaan is er dan alleen nog een specifieke accijns per kilogram die dan uiteraard tevens de minimumaccijns is, zodat ook deze laatste kan worden afgeschaft. De voorgestelde wijziging kan budgettair neutraal plaatsvinden door het bedrag van de specifieke accijns vast te stellen op het huidige bedrag van de minimumaccijns ad € 99,25 per kilogram. In verband met het

<sup>28</sup> Wet van 13 december 2010 tot wijziging van de Wet op de accijns in verband met de implementatie van de Richtlijn 2010/12/EU van de Raad van 16 februari 2010 tot wijziging van Richtlijnen 92/79/EEG, 92/80/EEG en 95/59/EG wat betreft de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten en Richtlijn 2008/118/EG (PbEU L 50) (Implementatie wijziging tabaksaccijns) (Stb. 2010, 841).

<sup>29</sup> Richtlijn 2010/12/EU van de Raad van 16 februari 2010 tot wijziging van Richtlijnen 92/79/EEG, 92/80/EEG en 95/59/EG wat betreft de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten en Richtlijn 2008/118/EG (PbEU 2010, L 50).

<sup>30</sup> Richtlijn 92/79/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten (PbEG 1992, L 316).

<sup>31</sup> Richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PbEG 1992, L 316).

<sup>32</sup> Richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PbEG 1995, L 291).

<sup>33</sup> Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PbEU 2011, L 176).

voorgaande wordt artikel 35, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de accijns herzien.

Voor sigaretten wordt de ad-valoremaccijns verhoogd van 0,83 naar 5 percent van de kleinhandelsprijs. Om dit budgettair neutraal in te voeren wordt de specifieke accijns verlaagd naar € 166,46 per 1.000 stuks (nu € 179,07) en de minimumaccijns in verband met afrondingen enigszins verhoogd naar € 181,59 (nu € 181,58). De voorgestelde wijzigingen inzake de accijns van sigaretten, opgenomen in het herziene artikel 35, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de accijns zijn met name bedoeld om toekomstige aanpassingen van de accijns te vereenvoudigen.

Niet meer wordt voorgeschreven dat het percentage van de specifieke accijns van sigaretten altijd 76,5% van de totale belastingdruk moet zijn maar, zoals ook in de richtlijn is bepaald, ten hoogste 76,5%. Dit geeft flexibiliteit bij eventuele aanpassing van de accijns. Voor rooktabak is in het huidige artikel 36, zesde lid, van de Wet op de accijns voorgeschreven dat de specifieke accijns 70% moet zijn van de totale belastingdruk. De richtlijn stelt echter geen percentage verplicht. Daarom wordt voorgesteld het noemen van een verplicht percentage in het geval van rooktabak te laten vervallen om meer flexibiliteit te krijgen bij aanpassingen van de accijns. Uit hoofde hiervan kan artikel 36, zesde lid, van de Wet op de accijns komen te vervallen en wordt de verplichting dat de specifieke accijns van sigaretten ten hoogste 76,5% van de totale belastingdruk mag zijn, opgenomen in artikel 36, derde lid (nieuw), van de Wet op de accijns. Wegens het laten vervallen van de vorengenoemde vaste percentages van 76,5% respectievelijk 70% van de totale belastingdruk is het niet meer noodzakelijk jaarlijks per 1 april de accijns van tabaksproducten aan te passen als gevolg van een verhoging van de WAP. Daarom kan het huidige artikel 36, eerste en tweede lid, van de Wet op de accijns komen te vervallen. Wanneer na een accijnsverhoging de WAP over het kalenderjaar waarin die verhoging in werking is getreden is gewijzigd en hierdoor het specifieke deel van de accijns voor sigaretten meer dan 76,5% van de totale belastingdruk blijkt te bedragen wordt in artikel 36, vierde lid (nieuw), van de Wet op de accijns bepaald dat het bedrag van de specifieke accijns wordt aangepast uiterlijk op 1 januari van het tweede jaar volgende op dat waarin de wijziging zich heeft voorgedaan. In artikel 36, vijfde lid (nieuw), van de Wet op de accijns wordt bepaald dat een wijziging van de specifieke accijns als gevolg van het voorgaande kan geschieden bij ministeriële regeling. Omdat in de praktijk de Belastingdienst en het bedrijfsleven een termijn van ongeveer drie maanden nodig hebben voor onder meer het aanmaken, aanvragen, distribueren en verwerken van nieuwe accijnszegels wordt in artikel 36, zesde lid (nieuw), van de Wet op de accijns bepaald dat een wijziging van de accijns van tabaksproducten, bij wet of bij ministeriële regeling, niet eerder in werking treedt dan op de eerste dag van de vierde kalendermaand na afloop van de kalendermaand van publicatie van de nieuwe tarieven.

Op grond van het huidige artikel 36, zevende lid, van de Wet op de accijns moet het totale bedrag van de accijns voor sigaretten bij wijziging van de tarieven ten minste 60% zijn van de WAP en voor rooktabak ten minste 52%. Deze bepaling kan komen te vervallen omdat de Nederlandse accijnstarieven hoger zijn dan € 115 per 1.000 sigaretten en € 60 per kilo rooktabak. In dat geval stelt de richtlijn geen minimumpercentages verplicht.

In verband met de huidige jaarlijkse aanpassing van de accijns per 1 april als gevolg van de verhoging van de WAP is in het huidige artikel 36, vierde lid, van de Wet op de accijns voorgeschreven dat voor het bepalen van de WAP wordt uitgegaan van de periode van 1 oktober tot en met 30 september voorafgaand aan de datum van publicatie. Ook is bepaald dat de WAP jaarlijks uiterlijk op 15 januari wordt gepubliceerd. Beide bepalingen zijn enigszins afwijkend van de richtlijn. Daarom wordt in artikel 36, eerste lid (nieuw), van de Wet op de accijns, bepaald dat de

vaststelling van de WAP uiterlijk op 1 maart plaatsvindt over het voorgaande kalenderjaar en dat die nieuwe WAP bekend wordt gemaakt via de website van de rijksoverheid. In het tweede lid (nieuw) van laatstgenoemd artikel is de WAP gedefinieerd. Daarnaast zijn in artikel 35, tweede en derde lid, van de Wet op de accijns nog enkele redactionele wijzigingen aangebracht.

In verband met de vorengenoemde vereenvoudigingen wordt een aanpassing voorgesteld van artikel 95a van de Wet op de accijns dat beoogt voorraadvorming van tabaksproducten tegen oude accijnstarieven voorafgaand aan een accijnsverhoging tegen te gaan. Het huidige artikel 95a van de Wet op de accijns bepaalt dat dit alleen van toepassing is bij een autonome accijnsverhoging en als tussen de datum van publicatie van de nieuwe accijnstarieven en de inwerkingtreding daarvan ten minste twee maanden zijn gelegen. In dat geval mogen fabrikanten en groothandelaren van tabaksproducten nog maximaal tot de eerste dag van de tweede kalendermaand, volgend op de kalendermaand waarin de autonome accijnsverhoging plaatsvindt, tabaksproducten met oude accijnszegels aan de detailhandel verkopen of afleveren. Die producten moeten dan door die fabrikanten of groothandelaren vóór de inwerkingtreding van de nieuwe accijnstarieven zijn uitgeslagen tot verbruik onder afdracht van de accijns tegen de oude tarieven. Als de tariefverhoging eerder in werking zou treden, bijvoorbeeld al binnen een maand na publicatie, is het huidige artikel 95a van de Wet op de accijns niet van toepassing met als gevolg dat fabrikanten en groothandelaren nog ongelimiteerd tabaksproducten met oude accijnszegels mogen verkopen of afleveren voor zover dat uit de door hen gevormde voorraad (waarover al accijns is afgedragen) mogelijk is. Omdat, zoals hiervoor besproken, wordt voorgesteld een accijnswijziging van tabaksproducten niet eerder in werking te laten treden dan op de eerste dag van de vierde kalendermaand na afloop van de kalendermaand van publicatie van de nieuwe tarieven, hoeft de anti-voorraadvormingsbepaling niet meer afhankelijk te zijn van de periode tussen de data van publicatie en inwerkingtreding. Daarom wordt genoemd artikel 95a, eerste lid, zodanig herzien, dat voor sigaretten en rooktabak nog tot de eerste dag van de tweede kalendermaand na de kalendermaand van inwerkingtreding van nieuwe accijnstarieven door fabrikanten en groothandelaren sigaretten en rooktabak die zijn voorzien van oude accijnszegels (en waarover dus al accijns is betaald) mogen worden verkocht en afgeleverd aan de detailhandel. Genoemd artikel 95a is niet van toepassing op sigaren en pijptabak omdat deze producten een gering verkoopvolume en een lage omzetsnelheid hebben, mede waardoor er geen sprake zal zijn van grote voorraadvorming. In genoemd artikel 95a, tweede lid (nieuw), wordt gedefinieerd wat moet worden verstaan onder pijptabak.

*Artikel VIII, onderdelen E en F (artikelen 67 en 70 van de Wet op de accijns)*

De EC heeft Nederland op basis van de staatssteunregelgeving toestemming verleend tot 1 juli 2017 om voor biobrandstoffen die worden gebruikt voor verwarming vrijstelling van accijns te verlenen. Omdat in de praktijk van de vrijstelling beperkt gebruik wordt gemaakt en ook niet kan worden uitgesloten dat er in bepaalde gevallen sprake zou kunnen zijn van overcompensatie wordt voorgesteld artikel 67 van de Wet op de accijns te laten vervallen met ingang van 1 juli 2017. In verband hiermee moet ook de mogelijkheid van teruggaaf van accijns voor voornoemd gebruik van biobrandstoffen in artikel 70, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de accijns komen te vervallen met ingang van 1 juli 2017.

## **Artikel IX**

### *Artikel IX, onderdelen A en B (artikel 89 en 91 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven komt de dagaangifte kolenbelasting te vervallen. Bij onderdeel A vervalt hiertoe artikel 89, tweede lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). Voorts vervalt ook het derde lid van dat artikel waarin is geregeld dat in afwijking van artikel 89, tweede lid, van de Wbm de inspecteur op verzoek toestemming kan verlenen om de verschuldigde belasting op aangifte te voldoen binnen een maand na het einde van een tijdvak van maximaal één kwartaal. Bij onderdeel B komt in verband met het vervallen van artikel 89, derde lid, van de Wbm de verwijzing naar artikel 89, derde lid, van de Wbm te vervallen in de opsomming in artikel 91, eerste lid, van de Wbm. Doordat een hernummering van de leden plaatsvindt in artikel 89 van de Wbm wordt voortaan in artikel 91, eerste lid, van de Wbm verwezen naar het artikel 89, tweede lid (nieuw), van de Wbm in plaats van te verwijzen naar het vierde lid van dat laatstgenoemde artikel.

### *Artikel IX, onderdeel C (artikel 92 van de Wet belastingen op milieugrondslag)*

De regeling met betrekking tot het recht op teruggaaf voor oninbare vorderingen, opgenomen in artikel 92 van de Wbm, wordt aangepast. Het huidige artikel 92, eerste lid, van de Wbm regelt dat op verzoek teruggaaf wordt verleend van belasting op leidingwater, afvalstoffenbelasting en energiebelasting, voor zover de ter zake te ontvangen bedragen door de belastingplichtige niet zijn en niet zullen worden ontvangen. Het gaat om bedragen die leidingwaterbedrijven, afvalverwerkers en energieleveranciers voor hun activiteiten in rekening brengen, waarbij zij ook de ter zake verschuldigde leidingwaterbelasting, afvalstoffenbelasting of energiebelasting aan hun klanten doorberekenen. Het huidige tweede lid van dat artikel regelt dat bij ministeriële regeling nadere uitvoeringsregels kunnen worden gesteld. Hieraan is uitvoering gegeven in artikel 33 van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag (URbm). Uit oogpunt van het vermijden van onnodige administratieve lasten is het wenselijk deze teruggaaf om te zetten in een op de aangifte toe te passen vermindering van belasting. Het eerste lid wordt daartoe aangepast. Bij de aangifte van de over een tijdvak verschuldigde belasting wordt voor de belasting op leidingwater, de afvalstoffenbelasting en de energiebelasting een vermindering toegepast, voor zover komt vast te staan dat een door de belastingplichtige ter zake te ontvangen bedrag niet is en niet zal worden ontvangen.

In samenhang met de wijziging van de regeling voor oninbare vorderingen in de omzetbelasting worden voorts in artikel 92 van de Wbm vier leden ingevoegd, onder vernummering van het huidige tweede lid tot zesde lid.

Artikel 92, tweede lid (nieuw), van de Wbm regelt dat de aanspraak op de vermindering van belasting ontstaat op het tijdstip waarop komt vast te staan dat de vordering geheel of gedeeltelijk niet is en niet zal worden ontvangen. Evenals bij de omzetbelasting wordt daarbij bepaald dat deze aanspraak uiterlijk ontstaat één jaar na het tijdstip waarop het niet ontvangen bedrag opeisbaar is geworden. Ook voor de milieubelastingen wordt voor het tijdstip van opeisbaarheid uitgegaan van de uiterste datum waarop de vordering in zijn geheel moet zijn betaald ingevolge de overeenkomst tot het leveren van goederen of diensten tussen de ondernemer en zijn afnemer. Wanneer deze datum niet is vastgelegd in de overeenkomst geldt de wettelijke betalingstermijn, in beginsel 30 dagen na ontvangst van de factuur door de afnemer.

Het is voldoende dat de vordering na het verstrijken van één jaar nog niet is ontvangen. Ook ingeval na een jaar een deel van het gefactureerde bedrag nog niet is ontvangen vanwege bijvoorbeeld een nog lopend conflict tussen belastingplichtige en afnemer, ontstaat op dat moment voor een overeenkomstig gedeelte van de ter zake op aangifte betaalde belasting dus recht op de vermindering van belasting.

Artikel 92, derde lid (nieuw), van de Wbm regelt dat het in mindering gebrachte bedrag opnieuw als belasting wordt verschuldigd, voor zover het bedrag ter zake waarvan de aanspraak op de vermindering is ontstaan op een later tijdstip geheel of gedeeltelijk alsnog wordt ontvangen. De verschuldigdheid ontstaat op het moment van ontvangst. Ingevolge artikel 89 van de Wbm zal de ter zake verschuldigde belasting door de belastingplichtige op aangifte moeten worden voldaan bij zijn aangifte over het tijdvak waarin het bedrag alsnog wordt ontvangen.

Artikel 92, vierde lid (nieuw), van de Wbm regelt dat in situaties waarin de vordering geheel of gedeeltelijk wordt overgedragen aan een andere ondernemer, bijvoorbeeld een factormaatschappij, die andere ondernemer in zoverre op het tijdstip van de overdracht voor de toepassing van artikel 92 van de Wbm in de plaats treedt van de belastingplichtige. Deze bepaling is overeenkomstig de vergelijkbare regeling in het voorgestelde artikel 29, zesde lid, van de Wet OB 1968, zodat voor beide belastingen geldt dat met betrekking tot een bepaalde vordering dezelfde ondernemer verantwoordelijk is voor de toepassing van de regeling voor oninbare vorderingen. Degene aan wie de vordering wordt overgedragen treedt in de plaats van de belastingplichtige voor zowel het recht op de vermindering als voor het opnieuw verschuldigd worden van de belasting waarvoor eerder de aanspraak op vermindering is ontstaan, voor zover een bedrag alsnog wordt ontvangen. Zowel de vermindering als de verschuldigdheid voor bedragen die nadien alsnog worden ontvangen, worden geëffectueerd door middel van een aangifte over het tijdvak waarin de aanspraak op vermindering is ontstaan, onderscheidenlijk de belasting verschuldigd is geworden. Anders dan bij de vergelijkbare regeling voor de omzetbelasting, is in deze situatie dus geen apart teruggaafverzoek nodig. Hierbij speelt een rol dat de uitvoering van de milieubelastingen binnen de Belastingdienst centraal is belegd en dat de vermindering voor de milieubelastingen al onder een aparte rubriek is opgenomen in het aangifteformulier.

Artikel 92, vijfde lid (nieuw), van de Wbm voorziet in een nieuwe delegatiebepaling. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen aan de vermindering voorwaarden en beperkingen worden gesteld. Het voornemen is om in ieder geval voor de energiebelasting en de belasting op leidingwater te bezien of in voorschotsituaties de vermindering wegens geheel of gedeeltelijk niet ontvangen bedragen kan worden gebaseerd op de eindfactuur. Pas bij uitreiking van die eindfactuur is duidelijk welk belastingbedrag precies is gemoeid met de afgenomen prestaties in de verbruiksperiode. De voorschotten worden herrekend tot een uiteindelijk verschuldigd bedrag, waarbij ook de in de voorschotten begrepen belasting wordt herberekend. In overleg met de betrokken sectoren zal worden bezien op welke manier hiermee rekening kan worden gehouden bij de toepassing van de vermindering. Zo is een opzet denkbaar waarbij in voorschotsituaties de vermindering wordt gebaseerd op de eindfactuur, met verrekening van betalingen ter zake van voorschotnota's. Voor het tijdstip waarop de termijn van een jaar, bedoeld in artikel 92, tweede lid (nieuw), van de Wbm begint te lopen, zou dan in voorschotsituaties het tijdstip van uitreiking van de eindfactuur bepalend zijn, en niet de datum van de eventuele eerdere voorschotnota's. Overigens kan de belastingplichtige leverancier ervoor kiezen de verbruiksperiode vroegtijdig af te sluiten met een eindafrekening. De aanvang van de termijn van een jaar kan daarmee desgewenst worden vervroegd, bijvoorbeeld in situaties waarbij de betaling van voorschotten uitblijft.



Het tot zesde lid vernummerde oorspronkelijke tweede lid van artikel 92 Wbm voorziet in de mogelijkheid om bij ministeriële regeling nadere uitvoeringsregels te stellen. Volledigheidshalve merk ik op dat de uitwerking van deze bepaling in artikel 33 van de URbm in verband met het voorgaande zal worden aangepast. Allereerst regelt dit voorstel voor zowel de omzetbelasting als de milieubelastingen dat een vordering als oninbaar wordt aangemerkt na het verloop van een jaar na het tijdstip waarop de vordering opeisbaar is geworden. Gezien dit eenduidige criterium bestaat geen behoefte meer aan de in het huidige artikel 33 van de URbm opgenomen aansluiting van de vermindering voor de milieubelastingen bij de teruggaaf van omzetbelasting ter zake van dezelfde vordering. Daarom zal deze koppeling vervallen. Daarnaast is het voornemen om in overleg met de sector in genoemd artikel 33 regels op te nemen voor de berekening van het in mindering te brengen belastingbedrag in de eerder genoemde voorschotsituaties.

## **Artikel X**

### *Artikel X (overgangsrecht)*

Dit artikel regelt dat voor niet-betaalde bedragen die opeisbaar zijn geworden voordat de in deze wet voorgestelde wijziging van artikel 92 van de Wbm in werking treedt, de termijn van één jaar, opgenomen in het tweede lid (nieuw) van dat artikel, begint te lopen op het moment van inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Dit betekent dat vorderingen die vóór 1 januari 2017 al opeisbaar zijn als oninbaar worden aangemerkt op 1 januari 2018, voor zover het verschuldigde bedrag op die datum nog steeds niet is ontvangen. Wanneer de oninbaarheid van dergelijke vorderingen al eerder, in de loop van 2017, is komen vast te staan ontstaat uiteraard al op dat moment het recht op de in artikel 92 van de Wbm geregelde vermindering van belasting.

De overgangsregeling ziet niet op vorderingen waarvoor al recht op teruggaaf is ontstaan vóór 1 januari 2017, ingevolge de tot die datum geldende wetgeving. Het overgangsrecht in deze bepaling is in lijn met de vergelijkbare overgangsregeling voor oninbare vorderingen in de omzetbelasting.

## **Artikel XI**

### *Artikel XI (artikel 67ca van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)*

Met de voorgestelde toevoeging van een verwijzing naar artikel 4a, zevende en achtste lid, van de Wet DB 1965 aan artikel 67ca, eerste lid, onderdeel d, van de AWR kan de inspecteur degene die niet voldoet aan de administratieve verplichtingen, bedoeld in eerstgenoemd artikel, een verzuimboete opleggen van ten hoogste € 5.278. Door deze toevoeging wordt het mogelijk om een opbrengstgerechtigde een verzuimboete op te leggen indien hij verzuimt om voor het eerstvolgende tijdstip waarop de opbrengsten ter beschikking worden gesteld aan de inspecteur te melden dat hij niet meer voldoet aan de gestelde voorwaarden van artikel 4a van de Wet DB 1965.

Tevens wordt het mogelijk een inhoudingsplichtige een verzuimboete op te leggen ingeval hij het overzicht, bedoeld in artikel 4a, achtste lid, van de Wet DB 1965, niet gelijktijdig met de aangifte meezendt, of indien het overzicht onjuist of onvolledig is.

## **Artikel XII**

*Artikel XII, onderdelen A en C (artikelen 11 en 22 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

De voorgestelde wijzigingen van de artikelen 11 en 22 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) vormen de basis van de stroomlijning van de invorderingsregelgeving voor belastingen en toeslagen. Door de bepalingen van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) grotendeels van overeenkomstige toepassing op toeslagen te verklaren ontstaat er voor belastingen en toeslagen in zoverre één invorderingsregime. Daarbij is de Belastingdienst/Toeslagen niet langer het bevoegde bestuursorgaan voor de uitbetaling van voorschotten en tegemoetkomingen en voor de invordering van toeslagschulden, maar wordt de ontvanger het hiertoe bevoegde bestuursorgaan. De ontvanger vordert toeslagschulden in en betaalt deze uit met toepassing van de bepalingen in de IW 1990. Dit wordt bewerkstelligd door in artikel 22 van de Awir de regels met betrekking tot de uitbetaling en de invordering van een belastingaanslag inkomstenbelasting van overeenkomstige toepassing op toeslagen te verklaren. Voor de uitbetaling en invordering van toeslagen wordt de belanghebbende derhalve beschouwd als «belastingsschuldige», worden een voorschot, tegemoetkoming en terugvordering beschouwd als «belastingaanslag» en wordt een voorschot beschouwd als een (negatieve) «voorlopige aanslag» en een «voorlopige teruggaaf». De toekenning van een tegemoetkoming en de vaststelling van een terug te vorderen bedrag blijft de (exclusieve) bevoegdheid van de Belastingdienst/Toeslagen. Een ander gevolg van het feit dat de IW 1990 van overeenkomstige toepassing wordt op de invordering van toeslagen is dat de ontvanger niet alleen toeslagschulden kan verrekenen met belastingteruggaven, maar ook vice versa: belastingsschulden met uit te betalen toeslagen. Een derde gevolg is het feit dat toeslagschulden preferent worden. Ook is het kabinet voornemens om het bestaande beleid op het gebied van betalingsregelingen aan te passen, zodat er een rechtvaardig en evenwichtig uitstel- en kwijtscheldingsregime ontstaat dat debiteurgerecht is en recht doet aan zowel het karakter van toeslagen als dat van belastingen.

Niet op alle onderdelen wordt het bestaande invorderingsregime van belastingen rechtstreeks van toepassing op toeslagen. Enkele afwijkingen en aanvullende bepalingen blijven specifiek voor toeslagen gelden omdat deze zich naar hun aard niet lenen voor harmonisering. De meest in het oog springende bepalingen die in de Awir ongemoeid blijven zijn de hoofdelijke aansprakelijkheid van de toeslagpartner en het beslagverbod voor toeslagen. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de partner vloeit voort uit het feit dat het recht op een toeslag op huishoudniveau wordt toegekend waardoor, indien de belanghebbende een partner heeft, de toeslag voor beide partners geldt. De inkomstenbelasting daarentegen wordt op individueel niveau geheven. De bepaling met betrekking tot het beslagverbod leent zich naar haar aard mogelijk wel voor harmonisering, maar hangt nauw samen met de voorgenomen vereenvoudiging van de beslagvrije voet. Of aanpassing van het beslagverbod mogelijk en wenselijk is, wordt daarom gezien nadat de vereenvoudiging van de beslagvrije voet heeft plaatsgevonden.

*Artikel XII, onderdeel B (artikel 12 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Op grond van artikel 1, tweede lid, van de IW 1990 zijn onder meer artikel 3:40, titel 4.1 en de hoofdstukken 6 en 7 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) niet van toepassing op de invordering van belastingsschulden.

Nu de IW 1990 op grond van het onderhavige wetsvoorstel van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op de invordering, daaronder mede begrepen de verrekening, van toeslagschulden, is het niet nodig dat de genoemde bepalingen van de Awb ook in artikel 12, eerste lid, van de Awir voor wat betreft de verrekeningsbeschikking buiten toepassing worden verklaard. Ook de uitsluiting van artikel 4:125 van de Awb in artikel 12, eerste lid, van de Awir kan vervallen. Op grond van artikel 4:125 van de Awb geldt een bezwaar en (hoger) beroep tegen een terugvorderingsbeschikking tevens als een bezwaar en (hoger) beroep tegen bijkomende beschikkingen van hetzelfde bestuursorgaan omtrent verrekening, uitstel van betaling, verlening van een voorschot, vaststelling van de rente of kwijtschelding, voor zover de belanghebbende deze beschikking betwist. Met het onderhavige wetsvoorstel is de Belastingdienst/Toeslagen niet langer het bevoegde bestuursorgaan tot het nemen van beschikkingen omtrent verrekening, uitstel van betaling en kwijtschelding en heeft artikel 4:125 van de Awb derhalve geen werking ten aanzien van deze beschikkingen. Tot het nemen van beschikkingen omtrent verlening van een voorschot en vaststelling van rente, niet zijnde invorderingsrente, blijft de Belastingdienst/Toeslagen wel bevoegd. Voor deze beschikkingen wordt artikel 4:125 van de Awb op grond van onderhavige wijziging van toepassing. Bezwaar en (hoger) beroep tegen een terugvorderingsbeschikking gelden dan ook als bezwaar en (hoger) beroep tegen de bijkomende beschikking omtrent het verlenen van een voorschot en de vaststelling van de rente, niet zijnde invorderingsrente.

*Artikel XII, onderdeel D (artikel 23 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Het voorgestelde artikel 23 van de Awir is een samenvoeging van de huidige artikelen 22 en 23 van de Awir. Hiermee worden de regels die betrekking hebben op de uitbetaling van voorschotten in één bepaling ondergebracht. Het huidige tweede en vijfde lid van artikel 22 van de Awir komen daarbij te vervallen omdat deze overeenkomen met de regeling voor (voorlopige teruggaven in de) inkomstenbelasting zoals die is neergelegd in artikel 9, zesde lid, van de IW 1990. Door middel van de wijziging van artikel 22 van de Awir wordt artikel 9, zesde lid, van de IW 1990 van overeenkomstige toepassing op de uitbetaling van voorschotten. De resterende bepalingen in artikel 23 van de Awir gelden specifiek voor de uitbetaling van voorschotten. Met de voorgestelde wijzigingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

*Artikel XII, onderdelen E, F, G, H, I, J en K (artikelen 24, 24a, 25, 26, 28 tot en met 34 en 38 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)*

Op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 22 van de Awir worden terug te vorderen bedragen ingevorderd door de ontvanger met overeenkomstige toepassing van de bepalingen van de IW 1990 die gelden voor de invordering van een belastingaanslag inkomstenbelasting. De artikelen 24, eerste lid, 24a, 25, 26, 28, tweede en derde lid, 29 tot en met 32, 33, derde tot en met zesde lid, 34 en 38, zesde lid, van de Awir vallen onder het bereik van stroomlijning en komen daarom (gedeeltelijk) te vervallen. Voor deze bepalingen geldt dat de IW 1990 nagenoeg gelijklopende bepalingen voor de inkomstenbelasting bevat en dat er inhoudelijk derhalve niets wijzigt. Op andere onderdelen heeft het van overeenkomstige toepassing verklaren van de IW 1990 wel inhoudelijke gevolgen. Zo gaat op grond van artikel 21 van de IW 1990 het fiscale voorrecht ook gelden voor toeslagen en wordt de ontvanger op grond van artikel 24 van de IW 1990 bevoegd om van de belastingschuldige te innen bedragen ter zake van belastingen te verrekenen met aan de belastingschuldige uit te betalen toeslagen.

De wijzigingen van de artikelen 24, tweede lid (nieuw), en 33, eerste lid, van de Awir betreffen de aanpassing van verwijzingen en zijn louter technisch van aard.

In artikel 28 van de Awir wordt voorts de Belastingdienst/Toeslagen vervangen door de ontvanger, als het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering, en daarmee ook de ontvanger, van terugvorderingen.

### **Artikel XIII**

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

De voorgestelde wijziging van artikel 7a van de IW 1990 is een gevolg van het feit dat deze bepaling van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op de uitbetaling van voorschotten en tegemoetkomingen. Er is geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de huidige wettelijke regeling beoogd.

#### *Artikel XIII, onderdeel B (artikel 9 van de Invorderingswet 1990)*

De voorgestelde wijziging van artikel 9, elfde lid, van de IW 1990 vloeit voort uit het samenvoegen van de artikelen 23 en 24a van de Awir en artikel 9, elfde lid van de IW 1990. In de huidige tekst van de artikelen 23 en 24a van de Awir is geregeld in welke situaties de uitbetaling van een voorschot kan worden opgeschort, respectievelijk van de uitbetaling van een tegemoetkoming kan worden afgezien. De huidige tekst van artikel 9, elfde lid, van de IW 1990 bepaalt in welke situaties de ontvanger niet overgaat tot uitbetaling van een belastingteruggave. De in de genoemde bepalingen vermelde situaties zijn niet identiek. Zo kan de uitbetaling van een voorschot op grond van artikel 23 van de Awir worden opgeschort als redelijkerwijs kan worden vermoed dat dit voorschot ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend; deze situatie is echter niet in artikel 24a van de Awir genoemd als reden om af te zien van de uitbetaling van een tegemoetkoming, of in artikel 9, elfde lid, van de IW 1990 als reden om af te zien van de uitbetaling van een belastingteruggave. Een ander verschil is dat de artikelen 23 en 24a van de Awir geformuleerd zijn als kan-bepaling, terwijl artikel 9, elfde lid, van de IW 1990 geen beleidsvrijheid aan de ontvanger laat. Ten slotte verschillen de bepalingen in de Awir en in de IW 1990 ook op het gebied van de rechtsbescherming. Tegen een beslissing tot opschorting van de uitbetaling van een voorschot of een tegemoetkoming staat op grond van de Awb de bestuursrechtelijke rechtsgang open (beroep bij de rechtbank en hoger beroep bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State). Tegen een beslissing tot opschorting van de uitbetaling van een belastingteruggave is niet voorzien in een bezwaar of beroepsmogelijkheid (artikel 1, tweede lid, van de IW 1990 sluit de bestuursrechtelijke rechtsgang uit). Met de onderhavige wijziging is beoogd een uniforme regeling te treffen voor belastingen en toeslagen. De regeling houdt in dat de ontvanger kan afzien van de uitbetaling van een belastingaanslag en van een (voorschot op een) tegemoetkoming die een uit te betalen bedrag behelzen in de genoemde situaties, daaronder mede begrepen de situatie waarin redelijkerwijs kan worden vermoed dat de belastingaanslag of de tegemoetkoming ten onrechte of tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Indien de ontvanger gebruikmaakt van deze bevoegdheid, doet hij dit bij voor bezwaar vatbare beschikking. Op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake deze beschikking is hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing. De fiscale rechter, waarmee de bestuursrechter bij de rechtbank (in eerste aanleg), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie) worden bedoeld, wordt derhalve bevoegd met betrekking tot de hiervoor genoemde geschillen over de uitbetaling van belastingen en toeslagen.

*Artikel XIII, onderdelen C en D (artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet 1990)*

In de artikelen 25 en 26 van de IW 1990 is de algemene bevoegdheid van de ontvanger geregeld tot het verlenen van uitstel van betaling, respectievelijk kwijtschelding van belastingschuld. De voorwaarden waaronder de ontvanger uitstel van betaling in verband met betalingsproblemen en kwijtschelding van belastingschulden verleent, alsmede de rechtsbescherming bij geschillen hierover, is geregeld in lagere regelgeving. Voor geschillen over uitstel van betaling van belastingschulden is in de Leidraad Invordering 2008 een administratieve beroepsgang bij de directeur, welke taak belegd is bij de algemeen directeur Belastingen, opgenomen. Voor geschillen over kwijtschelding van belastingschulden bepaalt de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990) dat de directeur de (enige en laatste) bevoegde beroepsinstantie is. De bestuursrechtelijke rechtsgang is expliciet uitgesloten in artikel 1, tweede lid, van de IW 1990. Voor toeslagschulden geldt een ander uitstelregime en een andere rechtsgang, namelijk die van de Awb (de bestuursrechter). Kwijtschelding van toeslagschulden is volgens de bestaande wet- en regelgeving niet mogelijk. Met de stroomlijning van de invorderingsregeling streeft het kabinet ernaar de verschillende regelingen voor uitstel en kwijtschelding te harmoniseren. Dit zal in de URIW 1990 worden uitgewerkt. Het voorgestelde tweeëntwintigste lid van artikel 25 van de IW 1990 biedt hiervoor een wettelijke grondslag. De rechtsbescherming wenst het kabinet op het niveau van de formele wet te regelen. In het onderhavige voorstel wordt de rechtsbescherming gestroomlijnd en gemoderniseerd, door de (onafhankelijke) rechter, te weten de bestuursrechter bij de rechtbank (in eerste aanleg), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie), wettelijk bevoegd te maken ten aanzien van geschillen over uitstel in de zin van artikel 25, eerste lid, van de IW 1990 en kwijtschelding in de zin van artikel 26, eerste lid, van die wet van zowel toeslag- als belastingschulden. Hiermee vervallen voor deze procedures de bestaande rechtsingangen via de directeur en via de Raad van State.

*Artikel XIII, onderdeel E (artikel 48a van de Invorderingswet 1990)*

De voorgestelde wijziging van artikel 48a van de IW 1990 is een gevolg van het feit dat deze bepaling van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op toeslagschulden. In verband daarmee komt de equivalente bepaling van artikel 33, derde lid, van de Awir te vervallen. Voor toeslagschulden is daarnaast in het huidige artikel 33, zesde lid, van de Awir expliciet bepaald dat de aansprakelijkheid van derden, bedoeld in het huidige artikel 33, derde lid, van de Awir, tevens geldt als deze derde niet in Nederland woont. Voor belastingschulden ontbreekt deze aanvulling. Met de onderhavige wijziging wordt de aansprakelijkheid van derden die kunnen beschikken over een bankrekening waarop teruggaven zijn uitbetaald, gestroomlijnd en wordt ook voor belastingschulden expliciet geregeld dat de aansprakelijkheid tevens geldt voor derden die niet in Nederland wonen.

**Artikel XIV**

*Artikelen XIV tot en met XVIII (artikel 1a van de Wet op de huurtoeslag, artikel 1.3 van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen, artikel 5 van de Wet op de zorgtoeslag, artikel 5 van de Wet op het kindgebonden budget en artikel 18f van de Zorgverzekeringswet)*

De voorgestelde wijzigingen van artikel 1a van de Wet op de huurtoeslag, artikel 1.3 van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen,

artikel 5, eerste lid, van de Wet op de zorgtoeslag en artikel 5 van de Wet op het kindgebonden budget vloeien voort uit de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 11 en 22 van de Awir, op grond waarvan niet langer de Belastingdienst/Toeslagen, maar de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan voor de uitbetaling van voorschotten en tegemoetkomingen en voor de invordering van toeslagschulden wordt. Slechts de toekenning en terugvordering van huurtoeslag, kinderopvangtoeslag, zorgtoeslag en kindgebonden budget wordt derhalve opgedragen aan de Belastingdienst/Toeslagen.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 5, tweede lid, van de Wet op de zorgtoeslag en artikel 18f, zesde lid, van de Zorgverzekeringswet betreffen de aanpassing van verwijzingen die in verband met het vervallen van artikel 25, eerste lid, van de Awir niet langer juist zijn.

## **Artikel XIX**

### *Artikel XIX (preferentie toeslagvorderingen)*

Voorgesteld wordt om de in artikel XII, onderdeel C, opgenomen wijziging, voor zover deze betrekking heeft op het van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 21 van de IW 1990, slechts van toepassing te laten zijn op terugvorderingen met een dagtekening die is gelegen op of na het tijdstip waarop artikel XII, onderdeel C, in werking is getreden. Op terugvorderingen met een dagtekening die is gelegen voor het tijdstip waarop de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan wordt voor de invordering en uitbetaling van toeslagen blijven ten aanzien van de preferentie van toeslagvorderingen derhalve de regels van toepassing zoals die gelden op de dag voorafgaande aan dat tijdstip.

## **Artikel XX**

### *Artikel XX (inwerkingtreding)*

Onder toepassing van artikel 12 van de Wet raadgevend referendum treedt deze wet in werking met ingang van 1 januari 2017. Voor zover wijzigingen op een ander tijdstip in werking treden, is dat toegelicht in het algemeen deel van deze memorie of bij de toelichting op de betreffende wijzigingen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes