

Vergaderjaar 2019–2020

35 303

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

| | | |
|-----|--|----|
| I. | ALGEMEEN | 2 |
| 1. | Inleiding | 2 |
| 2. | Aanpassen S&O-afdrachtvermindering | 2 |
| 3. | Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden | 3 |
| 4. | Aanpassen inkeerregeling | 8 |
| 5. | Aanpassen tonnageregeling | 8 |
| 6. | Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI | 14 |
| 7. | Herzien van de earningsstrippingbeschikking | 16 |
| 8. | Aanpassen afvalstoffenbelasting | 17 |
| 9. | Gebruik WOZ-waarden door bestuursorganen | 18 |
| 10. | Gebruik WOZ-waarden door derden | 19 |
| 11. | Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer | 19 |
| 12. | Spontane aangifte | 24 |
| 13. | Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting | 26 |
| 14. | Implementatie WLTP-testmethode in de autogerelateerde belastingen | 27 |
| 15. | Benzineauto met compressieontsteking uitzonderen van dieseltoeslag in de bpm | 35 |
| 16. | Aanpassen van de fijnstoftoeslag | 35 |
| 17. | Verstrekken identificerende gegevens door financiële ondernemingen | 36 |
| 18. | Wijzigingen Belastingwet BES en Douane- en accijnswet BES | 41 |
| 19. | Budgettaire aspecten | 42 |
| 20. | EU-aspecten | 42 |
| 21. | Gevolgen voor bedrijfsleven en burger | 42 |
| 22. | Uitvoeringskosten Belastingdienst | 42 |
| 23. | Advies en consultatie | 43 |
| 24. | Evaluaties | 46 |
| II. | ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING | 46 |

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De fiscaliteit vergt voortdurend (inhoudelijke) wijzigingen en technisch onderhoud. Het pakket Belastingplan 2020 bevat om deze reden dit jaar weer een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire beeld en koopkrachtbeeld voor 2020. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2020 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hierna. Dit wetsvoorstel bevat onder andere:

- het openbaar maken van vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden;
- het aanpassen van de tonnageregeling;
- het aanpassen van de definitie vaste inrichting in het kader van het multilateraal instrument (MLI);
- de implementatie van de Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure (WLTP) om de hoogte van de CO₂-uitstoot van een motorrijtuig te bepalen;
- de keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer;
- het aanpassen van de belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting;
- enkele wijzigingen in Belastingwet BES en de Douane- en accijnswet BES;
- een aantal meer technische wijzigingen dat alleen wordt toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

Het algemeen deel van deze memorie is ingedeeld naar belastingwet die wordt gewijzigd. Na de paragrafen waarin de voorgestelde maatregelen worden uiteengezet, wordt achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burger, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en het resultaat van advies en consultatie bij de totstandkoming van dit wetsvoorstel. Ten slotte is ter invulling van de eisen van artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 een evaluatieparagraaf opgenomen.

2. Aanpassen S&O-afdrachtvermindering

Op 11 april 2019 heeft het kabinet de evaluatie Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO)¹ over de periode 2011–2017 en de kabinetsreactie daarop naar de Tweede Kamer verstuurd. Uit de evaluatie, die met name betrekking heeft op de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O) in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA), is naar voren gekomen dat een deel van de gebruikers van die regeling van mening is dat de huidige systematiek onvoldoende aansluit bij de manier van werken van die gebruikers. Uit de evaluatie blijkt dat dit wordt veroorzaakt doordat de beoordeling van de S&O-aanvraag door RVO.nl enige doorlooptijd kent en doordat slechts driemaal per jaar een aanvraag kan worden gedaan.² In de evaluatie is daarom aanbevolen de systematiek van indienen en toekennen van een S&O-aanvraag zo mogelijk te vereenvoudigen en te verkorten.³ In de kabinetsreactie op genoemde evaluatie is aangegeven dat wordt gezien of de aanvraagssystematiek van de

¹ De Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO) is een per 1 januari 1996 ingetrokken wet. De term WBSO wordt in de evaluatie gebruikt voor zowel de S&O-afdrachtvermindering in de WVA als de S&O-aftrek uit de Wet IB 2001.

² Evaluatie WBSO 2011–2017, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 32 637, nr. 358, p. 76, 77.

³ Evaluatie WBSO 2011–2017, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 32 637, nr. 358, p. 184, aanbeveling 10.

S&O-afdrachtvermindering kan worden vereenvoudigd en verkort, waarbij de systematiek in de basis niet veranderen zal.⁴

Uitbreiding van het aantal aanvraagmomenten en aanpassing van het uiterlijke aanvraagmoment

In lijn met deze reactie wordt voorgesteld het aantal momenten per jaar waarop een S&O-verklaring kan worden aangevraagd uit te breiden van drie naar vier. RVO.nl zal monitoren in hoeverre er gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid. Na drie jaar zal deze verruiming worden geëvalueerd, waarbij er met name aandacht zal zijn voor de mate van gebruik en de daarmee samenhangende extra uitvoeringskosten.

Tevens wordt in lijn met de reactie op de genoemde aanbeveling in de evaluatie voorgesteld om het uiterste moment van het indienen van een aanvraag te stellen op de dag voorafgaand aan de periode waarop de aanvraag betrekking heeft, in plaats van ten minste een maand voorafgaand aan die periode. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt hier een uitzondering op gemaakt met betrekking tot de periode rond Kerstmis en oud en nieuw, zodat gegarandeerd kan worden dat er ook dan vanuit RVO.nl voldoende ondersteuning kan worden geboden ingeval aanvragers daar behoefte aan hebben. Voor aanvragen die betrekking hebben op de periode die ingaat op 1 januari van een kalenderjaar, wordt daarom voorgesteld de uiterste indieningsdatum te stellen op 20 december van het daaraan voorafgaande kalenderjaar.

Met deze twee wijzigingen wordt de gewenste flexibiliteit van de regeling vergroot, in het bijzonder voor de groep die werkt met korte innovatiecycli, bijvoorbeeld in de ICT-sector.

Toevoegen delegatiebepaling

De derde voorgestelde wijziging betreft het toevoegen van een delegatiebepaling aan de WVA om bij ministeriële regeling regels te kunnen stellen over de verschoonbaarheid van een termijnoverschrijding in geval van een verstoring van het digitale loket. Het moet daarbij gaan om een termijnoverschrijding ter zake van de S&O-aanvraag, de opgave van de burgerservicenummers van de werknemers die S&O hebben verricht en de mededeling van de aan S&O bestede uren en van de eventuele gerealiseerde kosten en uitgaven. De door RVO.nl reeds toegepaste praktijk bij dergelijke verstoringen wordt hiermee gecodificeerd. Voor S&O-inhoudingsplichtigen en S&O-belastingplichtigen geeft dit (meer) rechtszekerheid in een situatie dat een dergelijke verstoring zich voordoet.

3. Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden

Uit de Panama Papers blijkt hoe sommige intermediairs hun cliënten actief geholpen hebben om via agressieve fiscale planning de belastingdruk te verlagen of buitenlands vermogen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden. Hoewel complexe transacties en ondernemingsstructuren legitieme doelen kunnen dienen, wordt het merendeel van de structuren uit de Panama Papers opgezet om belasting te ontwijken of te ontduiken. De verhoren voor de parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies bevestigen dit beeld. Uit de verhoren blijkt ook dat verschillende beroepsbeoefenaren een belangrijke rol spelen bij het bedenken en implementeren van structuren die belastingontwijking en -ontduiking mogelijk maken. De genoemde ondervragingscommissie

⁴ Kamerstukken II 2018/19, 32 637, nr. 358, p. 11.

concludeert dat hierdoor het zicht op de fiscale werkelijkheid voor de Belastingdienst lastiger wordt, handhaving ingewikkelder wordt en de risico's op belastingontwijking en -ontduiking toenemen.⁵

In de strijd tegen belastingontduiking acht het kabinet het noodzakelijk om een nadere maatregel te nemen tegen degenen die beroeps- of bedrijfsmatig belastingontduiking en het met (voorwaardelijke) opzet foutief aanvragen van toeslagen faciliteren. Daartoe wordt voorgesteld om bepaalde onherroepelijk geworden vergrijpboeten die aan beroepsbeoefenaars op grond van medeplegen zijn opgelegd, openbaar te maken. Het enige doel van de maatregel is om het publiek voor te lichten over beroepsbeoefenaars die door middel van medeplegen belastingontduiking of toeslagfraude faciliteren. Het kabinet hecht namelijk belang aan een goede voorlichting van het publiek, dat daardoor een beter geïnformeerde keuze voor een adviseur kan maken. Over het algemeen zal het gaan om belastingadviseurs, maar er kunnen ook andere dienstverleners onder worden begrepen, zoals notarissen, accountants en advocaten. Hierna zal worden gesproken van de medeplegende beroepsbeoefenaar. Vooropgesteld wordt dat de voorgestelde maatregel dus uitdrukkelijk niet betrekking heeft op alle vergrijpboetes die de Belastingdienst oplegt, maar enkel betrekking heeft op een vergrijpboete die is opgelegd aan een medeplegende beroepsbeoefenaar. Ten aanzien van deze beroepsbeoefenaars acht het kabinet openbaarmaking gerechtvaardigd. Tot op heden wordt jaarlijks een handvol medeplegerboetes opgelegd.

Voorbeeld 1

Belastingadviseur A, werkzaam te Amsterdam, heeft de in Nederland wonende belastingplichtige heer B geadviseerd om zijn vermogen onder te brengen in rechtspersoon X Ltd. X Ltd is opgericht naar het recht van land Y. In 2020 ontvangt B dividenden afkomstig uit X Ltd. Op grond van het recht van land Y hoeft de identiteit van B niet bekend te worden gemaakt bij de belastingautoriteiten. Dat neemt niet weg dat B in zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting moet opgeven dat hij inkomen heeft genoten uit het aanmerkelijk belang dat B aanhoudt in X Ltd. A heeft B op deze verplichting gewezen, maar tezamen met B besloten om het inkomen uit aanmerkelijk belang afkomstig van X Ltd niet in de aangifte inkomstenbelasting van B op te geven. A heeft B erop gewezen dat de Belastingdienst gelet op het recht van land Y er waarschijnlijk niet achter komt dat B inkomen uit aanmerkelijk belang afkomstig van X Ltd heeft genoten. A heeft echter benadrukt dat als de Belastingdienst er wel achter zou komen, B zeer waarschijnlijk strafrechtelijk zou worden vervolgd of een vergrijpboete zou krijgen. De aangifte voor het jaar 2020 wordt door A ingediend zonder het inkomen uit aanmerkelijk belang te vermelden. De inspecteur krijgt echter informatie waardoor hij de structuur en het advies ontdekt. De inspecteur corrigeert de aangifte van B en beboet hem wegens het indienen van een opzettelijk onjuiste aangifte inkomstenbelasting. B wordt aldus beboet als pleger. De aan hem opgelegde vergrijpboete valt niet onder de reikwijdte van de voorgestelde maatregel. Daarnaast legt de inspecteur ook aan A een vergrijpboete op wegens het opzettelijk medeplegen van het indienen van een opzettelijk onjuiste aangifte inkomstenbelasting. De aan A opgelegde vergrijpboete valt wel onder de reikwijdte van de maatregel.

⁵ Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies, Kamerstukken II 2016/17, 34 566, nr. 3.

Het beboetbare feit moet zijn begaan tijdens de beroeps- of bedrijfsmatig verleende bijstand. Het gaat om bijstand die de medeplegende beroepsbeoefenaar heeft verleend aan een belastingplichtige of toeslaggerechtigde bij het voldoen aan fiscale verplichtingen of bij het maken van aanspraak op een toeslag. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat de medeplegende beroepsbeoefenaar zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon kan zijn.⁶

De voorgestelde maatregel past in een breder palet aan zowel inhoudelijke als op transparantie gerichte maatregelen die bestrijding van belastingontwijking en -ontduiking als doel hebben, zoals implementatie van de vijfde aanpassing van de richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen.⁷ Laatstgenoemde aanpassing moet ertoe leiden dat bepaalde intermediairs een meldplicht krijgen, op straffe van een sanctie bij niet-naleving. Het doel van deze meldplicht is om lidstaten van de Europese Unie (EU) inzicht te bieden in (potentieel) agressieve grensoverschrijdende belastingstructuren, om belastingplichtigen af te laten zien van deelname aan dergelijke belastingstructuren en om intermediairs af te laten zien van advisering hiertoe.

Het voorstel op hoofdlijnen

Op grond van het voorstel stelt de inspecteur⁸ het besluit tot openbaarmaking vast bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De medeplegende beroepsbeoefenaar geniet daarmee de reguliere rechtsbescherming van bezwaar en beroep. Van belang is dat de maatregel van openbaarmaking, zoals ook in de brief aan de Tweede Kamer van 17 januari 2017 is vermeld, als oogmerk heeft het publiek in staat te stellen zich beter te informeren omtrent de keuze voor een adviseur (transparantie).⁹ De voorgestelde wettekst bepaalt welke gegevens openbaar worden gemaakt. Het gaat dan allereerst om het besluit tot oplegging van een vergrijpboete aan de medeplegende beroepsbeoefenaar zelf, maar dat zal voor het publiek mogelijk onvoldoende informatieve waarde hebben. Met het oog op een doeltreffende voorlichting van het publiek is het daarom nodig om enkele andere gegevens openbaar te maken. Daarom moet niet alleen inzicht worden gegeven in het soort vergrijp van de medeplegende beroepsbeoefenaar bij het begaan van het vergrijp, maar moet ook openbaar worden gemaakt hoe hoog de boete is, wanneer de overtreding is begaan en wanneer de boete is opgelegd. Ook wordt ten behoeve van de herleidbaarheid naar de medeplegende beroepsbeoefenaar openbaar gemaakt waar het vergrijp volgens gegevens van de Belastingdienst is begaan. Vanzelfsprekend heeft openbaarmaking een preventief effect, opdat een beroepsbeoefenaar binnen de krijtlijnen van het fiscaal betamelijke zal handelen, maar dit is niet het doel van de maatregel. Leedtoevoeging is evenmin het doel, hoewel openbaarmaking door de medeplegende beroepsbeoefenaar wel als zodanig kan worden ervaren. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het ook niet de bedoeling is om langs een andere weg de facto een beroepsverbod te bewerkstelligen.

Hoewel het besluit tot openbaarmaking niet bestraffend van karakter is, neemt dat niet weg dat openbaarmaking van een aan een medeplegende beroepsbeoefenaar opgelegde vergrijpboete voor die overtreder

⁶ Artikel 5:1, derde lid, Awb.

⁷ Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2011, L 64).

⁸ Voor «inspecteur» dient – waar toepasselijk – uiteraard ook «Belastingdienst/Toeslagen» te worden gelezen.

⁹ Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.

ingrijpende gevolgen voor – in het bijzonder – zijn persoonlijke levenssfeer kan hebben. De voorgestelde maatregel voorziet daarom in extra waarborgen. Zo krijgt de medeplegende beroepsbeoefenaar, net als bij de boete zelf, het recht een zienswijze naar voren te brengen voordat het besluit tot openbaarmaking wordt genomen. Bij ministeriële regeling kunnen met betrekking tot de mogelijkheid tot het naar voren brengen van de zienswijze regels worden gesteld. Indien in een individueel geval openbaarmaking naar het oordeel van de inspecteur, mede gelet op een eventueel naar voren gebrachte zienswijze, disproportioneel uitpakt, dan wordt niet tot openbaarmaking overgegaan. Het gaat hier om de afweging van het belang van de transparantie voor het publiek en de impact van openbaarmaking op de persoonlijke levenssfeer van de medeplegende beroepsbeoefenaar. Ook kan openbaarmaking in een voorkomend geval niet langer zinvol zijn, bijvoorbeeld wanneer diegene door persoonlijke omstandigheden geen fiscale advieswerkzaamheden meer zal kunnen verrichten. Als openbaarmaking naar de inschatting van de inspecteur niet disproportioneel is, dan geldt als extra waarborg dat hij voor openbaarmaking – net als bij het opleggen van de openbaar te maken vergrijpboete zelf – toestemming nodig heeft van een van de directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die over de heffing van rijksbelastingen, onderscheidenlijk toeslagen, gaan en van een bevoegde persoon van het directoraat-generaal Belastingdienst. Uit de wettelijke eis dat openbaarmaking proportioneel moet zijn vloeit derhalve voort dat niet elke vergrijpboete die onder de reikwijdte van de maatregel valt, ook daadwerkelijk openbaar wordt gemaakt. Van automatische openbaarmaking van dergelijke vergrijpboeten is dus uitdrukkelijk geen sprake. Hoewel het antwoord op de vraag wat proportioneel is niet in algemene termen is te vangen omdat het nu eenmaal gaat om de vraag of in het concrete geval openbaarmaking proportioneel is, kunnen bij ministeriële regeling in dit kader nadere regels worden gesteld. Dit laat uiteraard onverlet dat aan de hand van opgedane ervaringen ook een beleidsregel met meer concrete handvatten kan worden geformuleerd indien daar in de praktijk behoefte aan blijkt te bestaan. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de omstandigheid dat de medeplegende beroepsbeoefenaar in het verleden al vaker voor hetzelfde soort vergrijp onherroepelijk is beboet zonder dat toen tot openbaarmaking is overgegaan, of een inschatting van het risico dat hij in herhaling zal vallen. Ook kan bijvoorbeeld meewegen of de medeplegende beroepsbeoefenaar een natuurlijk persoon of een rechtspersoon is. Gelet op het doel van bestrijding van belastingontduiking en toeslagfraude wordt overigens geen onderscheid gemaakt naar het soort vergrijp. Evenmin wordt een minimumboetebedrag gehanteerd omdat de hoogte van de boete niet de enige factor is die een rol speelt bij de vraag of de boete openbaar wordt gemaakt. Daar komt bij dat het vooral in het toeslagendomein kan gaan om een weliswaar klein boetebedrag per overtreding maar een medeplegende beroepsbeoefenaar vele tientallen toeslaggerechtigden opzettelijk heeft geholpen bij het plegen van toeslagfraude. In een dergelijk geval moet openbaarmaking van een vergrijpboete mogelijk zijn. Het vergrijp en de hoogte van de boete kunnen aspecten zijn die de inspecteur in aanmerking neemt bij de integrale belangenafweging die hij op grond van de voorgestelde maatregel maakt.

Openbaarmaking kan pas plaatsvinden nadat zowel de aan de medeplegende beroepsbeoefenaar opgelegde vergrijpboete als het besluit tot openbaarmaking daarvan onherroepelijk vaststaat. Tot het moment van onherroepelijk worden is anonimiteit voldoende gewaarborgd. De inspecteur kan tijdens het proces betreffende het besluit tot openbaarmaking en bezwaar immers niet zonder wettelijke basis gegevens betreffende de medeplegende beroepsbeoefenaar aan derden bekendmaken. De medeplegende beroepsbeoefenaar kan de belastingrechter

verzoeken de zaak volledig achter gesloten deuren te behandelen.¹⁰ Een dergelijk verzoek kan ook worden gedaan in een procedure betreffende toeslagen. Op grond van de anonimiseringsrichtlijnen van de belastingrechtspraak wordt de naam van een natuurlijk persoon volledig geanonimiseerd en de naam van een rechtspersoon ook, met uitzondering van de rechtsvorm. Daar komt bij dat de rechtspraak lang niet alle uitspraken uit eigen beweging daadwerkelijk publiceert. Het staat een partij vrij de belastingrechter te verzoeken de uitspraak niet te publiceren. Ten slotte wordt overgangsrecht voorgesteld, dat inhoudt dat alleen vergrijpboeten die betrekking hebben op overtredingen die zijn begaan op of na de datum van inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel voor openbaarmaking in aanmerking komen. Komt het daadwerkelijk tot openbaarmaking, dan worden de te openbaren gegevens gepubliceerd op de website van de Belastingdienst. Deze gegevens zijn vijf jaar raadpleegbaar. Publicatie op de website van de Belastingdienst is een kostenefficiënte manier van openbaarmaking. Daarmee is, naast een doeltreffende manier van het bereiken van de doelstelling (voorlichting van het publiek door bepaalde gegevens openbaar te maken), dus ook sprake van een doelmatige manier waarop die doelstelling wordt gerealiseerd.¹¹

De Invorderingswet 1990 (IW 1990) kent geen feiten ter zake waarvan een vergrijpboete kan worden opgelegd. Daarom speelt openbaarmaking van vergrijpboeten niet in de invorderings sfeer en blijven de voorgestelde maatregelen beperkt tot de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

Gegevensbescherming

De voorgestelde maatregel behelst verwerking van persoonsgegevens, in het bijzonder de naam van de medeplegende beroepsbeoefenaar. Persoonsgegevens behoren tot de persoonlijke levenssfeer en worden daarom beschermd door de Grondwet en het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).¹² Openbaarmaking is een inmenging in de persoonlijke levenssfeer («private life»), zodat de maatregel aan het EVRM moet worden getoetst. Het EVRM vereist dat de maatregel bij wet is voorzien, de betreffende wet voldoende toegankelijk is en hij voldoende voorzienbaar is. De maatregel voldoet hieraan omdat hij wordt opgenomen in de AWR, duidelijk is welke gegevens openbaar worden gemaakt en de maatregel pas in werking treedt met ingang van 1 januari 2020 en alleen betrekking heeft op beboetbare gedragingen door medeplegende beroepsbeoefenaars die vanaf die datum worden begaan. Het EVRM vereist ook dat de inmenging in de persoonlijke levenssfeer noodzakelijk is in een democratische samenleving. Naar het oordeel van het kabinet is deze noodzaak gelegen in de aanpak van belasting- en toeslagfraude. Dergelijke fraude is ernstig omdat zij verwerving en uitgave van publieke middelen betreft, ontwrichtend kan zijn voor de maatschappij en de belastingmoraal van goedwillende burgers en bedrijven ernstig kan aantasten. Dat raakt aan het fundament van een goed functionerende democratische samenleving. Naast het EVRM moet de maatregel ook voldoen aan de beginselen en vereisten van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG).¹³

¹⁰ Artikel 27c AWR in verbinding met artikel 8:62 Awb.

¹¹ Zie artikel 3:1 van de Comptabiliteitswet 2016.

¹² Zie artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 van het EVRM.

¹³ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119).

Zo moet sprake zijn van een gegevensverwerking die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is. De maatregel is rechtmatig omdat hij neerslaat in de AWR, behoorlijk omdat voorafgaande aan een eventueel besluit tot openbaarmaking de betrokkene om een zienswijze moet worden gevraagd en transparant omdat voor betrokkenen duidelijk is welke gegevens worden verwerkt. Voorts moet de maatregel proportioneel en subsidiair zijn. De omvang van de inbreuk die openbaarmaking van die gegevens op de privacy van de medeplegende beroepsbeoefenaar maakt, staat naar het oordeel van het kabinet in verhouding tot het oogmerk van een adequate publieksvoorlichting. Hierbij weegt mee dat, gelet op de voorwaarde dat sprake moet zijn van (voorwaardelijk) opzet, de voorgestelde maatregel alleen de ernstige gevallen van medeplegen van belastingontduiking of toeslagfraude treft. Daarmee voldoet de voorgestelde maatregel aan het vereiste van proportionaliteit. Mede naar aanleiding van de gegevensbeschermingseffectbeoordeling die in het kader van toetsing van de maatregel aan de AVG heeft plaatsgevonden, is er niet voor gekozen om meer of andere gegevens openbaar te maken, omdat dit een schending van dat vereiste zou kunnen opleveren. Hierbij verdient ook opmerking dat er in het kader van de maatregel geen extra gegevens worden verzameld. De maatregel is subsidiair omdat er, gelet op de bedoeling bepaalde gegevens openbaar te maken, geen minder ingrijpende wijze is om deze bedoeling te verwezenlijken.¹⁴

4. Aanpassen inkeerregeling

Tijdens de behandeling van het pakket Belastingplan 2019 is de toezegging gedaan te bezien of en zo ja, hoe boetevrije inkeer kan worden uitgesloten voor situaties zoals die zijn gebleken uit de Panama Papers.¹⁵ Dit heeft geleid tot een voorgestelde maatregel die inhoudt dat boetevrije inkeer is uitgesloten voor inkomen uit aanmerkelijk belang. Verder wordt met de maatregel het onderscheid tussen inkomen dat in het buitenland is opgekomen en inkomen dat in het binnenland is opgekomen, weggenomen.

5. Aanpassen tonnageregeling

Sinds 1996 kennen de inkomstenbelasting en – via een schakelbepaling – de vennootschapsbelasting een fiscale stimuleringsmaatregel voor de zeescheepvaart (hierna: tonnageregeling¹⁶). De tonnageregeling beoogt het verhuizen van zeescheepvaartondernemingen naar landen met een gunstig fiscaal klimaat tegen te gaan. De tonnageregeling wordt aangemerkt als een selectieve fiscale steunregeling en is in het verleden door de Europese Commissie (EC) als verenigbaar met de interne markt aangemerkt. De tonnageregeling biedt, kort gezegd, belastingplichtigen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting de mogelijkheid om voor een periode van ten minste tien jaar te kiezen voor een systeem waarbij de winst uit zeescheepvaart forfaitair wordt vastgesteld aan de hand van de scheepstonnage. Grondslag voor de heffing is een bedrag per nettoton van de voor de tonnageregeling kwalificerende schepen die door een belastingplichtige (hierna ook: reder) worden geëxploiteerd. Ongeveer tien jaar geleden is de tonnageregeling uitgebreid met enkele aanvullende regelingen die de EC als verenigbaar met de interne markt heeft aangemerkt: een regeling voor grote schepen en scheepsma-

¹⁴ Zie ook onderdeel 22 («Advies en consultatie») van het algemeen deel van de toelichting hierna.

¹⁵ Handelingen II 2018/19, nr. 22, item 31, en Handelingen II 2018/19, nr. 23, item 10.

¹⁶ Zie hiervoor Kamerstukken II 1995/96, 24482.

nagement¹⁷ en daarnaast een regeling voor zogenoemde serviceschepen¹⁸. In juni 2018 heeft Nederland die aanvullende regelingen bij de EC voor verlenging van die goedkeuring aangemeld. Met een blik op de communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer¹⁹ (hierna: richtsnoeren) is de EC van mening dat de aanvullende regelingen alleen voor verlenging van de goedkeuring in aanmerking komen, indien Nederland per 1 januari 2020 zijn tonnageregeling aanscherpt op het terrein van tijd- of reischarter, het vlagvereiste en werkzaamheden andere dan vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee, daaronder begrepen alle direct met dat vervoer samenhangende werkzaamheden (hierna ook: niet-vervoerswerkzaamheden). Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de verlangde aanpassingen op het terrein van tijd- of reischarter en niet-vervoerswerkzaamheden niet rechtstreeks gebaseerd zijn op die richtsnoeren, maar op voortschrijdend inzicht van de EC in het kader van haar beschikkingenpraktijk. De EC past die beschikkingenpraktijk toe zodra een lidstaat van de EU de eigen tonnageregeling voor verlenging van de goedkeuring dient voor te leggen. Hoewel dit – anders dan bij de richtsnoeren – niet garandeert dat op hetzelfde moment een gelijk speelveld binnen de EU wordt bereikt, hebben ook al andere EU-lidstaten, waaronder in ieder geval België, Denemarken en Portugal, hun wetgeving in lijn gebracht met die beschikkingenpraktijk. De twee door de EC vereiste aanpassingen op het terrein van het vlagvereiste zijn wel rechtstreeks gebaseerd op de richtsnoeren. Het kabinet onderschrijft dat laatste en acht de op de beschikkingenpraktijk gebaseerde wijzigingen acceptabel, te meer daar die wijzigingen op een wijze kunnen worden vormgegeven zonder grote impact op de belastingplichtigen die actief zijn in de Nederlandse zeescheepvaart.

Daarnaast bereikt het kabinet met het doorvoeren van deze wijzigingen dat de tonnageregeling inclusief de aanvullende regelingen door de EC wordt aangemerkt als verenigbare staatssteun. Korthedshalve wordt verwezen naar het besluit van de EC.²⁰

De drie voorgestelde wijzigingen in de Nederlandse tonnageregeling naar aanleiding van de eisen die de EC stelt, worden hieronder nader toegeelicht.

Tijd- of reischarter

De eerste wijziging die wordt voorgesteld, ziet op schepen die in tijd- of reischarter worden gehouden. Kort gezegd, komt het erop neer dat een reder die een schip in zogenoemde tijd- of reischarter houdt²¹, dit schip voor een bepaalde periode of reis «inhuurt» van de eigenaar. Hierbij wordt het bemanningsbeheer en het technische beheer van dat schip niet door die reder maar door een ander verricht. Het uitgangspunt van de

¹⁷ Voor de goedkeuring door de EC van de regeling grote schepen en scheepsmanagement wordt verwezen naar het besluit van 10 maart 2009, C(2009), 1482, nr. N457/2008.

¹⁸ Bij besluit van 27 april 2010, C(2010), 2544, nr. N714/2009, heeft de EC goedgekeurd dat de exploitatie van serviceschepen (dit zijn onderzoeksschepen, pijpenleggers, kraanschepen of kabelleggers) voor de tonnageregeling in aanmerking komt, voor zover sprake is van vervoer van zaken of personen op zee.

¹⁹ Mededeling C(2004) 43 van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (PbEU 2004, C 43); Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven (PbEU 2009, C 132/06).

²⁰ Dit is gepubliceerd op 9 augustus 2019 (zie http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_51263).

²¹ Het in tijd- of reischarter houden van een schip dient niet verward te worden met het houden van een schip in zogenoemde rompbevrachting. Van dat laatste is sprake indien een reder een schip «kaal» huurt en het bemanningsbeheer en het technische beheer van dat schip zelf verricht of zelf de regie hierover voert.

tonnageregeling is dat het op basis van tijd- of reischarter houden van een schip niet op voorhand kwalificeert als exploitatie van een schip in de zin van die regeling. Indien echter een reder, naast het in tijd- of in reischarter houden van een schip, tevens minimaal één schip in (mede-)eigendom heeft (en niet in rompbevrachting heeft gegeven) of in rompbevrachting houdt en die reder in belangrijke mate het beheer van dat schip verricht, is het onder de huidige tonnageregeling toegestaan dat tevens de winst die wordt behaald met het in tijd- of reischarter gehouden schip voor de tonnageregeling in aanmerking komt. Hierbij wordt een schip in mede-eigendom alleen in aanmerking genomen indien die mede-eigendom ten minste 5% bedraagt.

De EC is van mening dat de huidige Nederlandse tonnageregeling met betrekking tot in tijd- of reischarter gehouden schepen dient te worden aangescherpt, aangezien die regeling op dit moment niet afdoende is om conformiteit te garanderen met de algemene doelstellingen van de richtsnoeren zoals deze in de beschikkingenpraktijk van de EC worden uitgelegd.²² Hierbij moet worden gedacht aan het behartigen van het communautaire maritieme belang, zoals het in stand houden van de kennis op maritiem gebied en het bevorderen van de omvlagging naar registers van lidstaten.²³

De door de EC vereiste aanvullende voorwaarde komt er, kort gezegd, op neer dat het jaartotaal van de nettodagtonnages²⁴ van de door een belastingplichtige in een jaar in tijd- of reischarter gehouden schepen die niet de vlag voeren van EU-lidstaat of van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (hierna: EU/EER-land), niet meer bedraagt dan 75% van het jaartotaal van de nettodagtonnages van alle schepen die voor de betreffende belastingplichtige (potentieel²⁵) voor de tonnageregeling in aanmerking komen (hierna: 75%-plafond). Om te waarborgen dat de door de EC vereiste voorwaarde in de praktijk niet wordt uitgehold, wordt bij de berekening van het 75%-plafond de tonnage van een schip waarvan een belastingplichtige mede-eigenaar is, slechts naar rato van de mate van zijn mede-eigendom in aanmerking genomen. Dit is slechts anders indien de belastingplichtige mede-eigenaar is van een schip en hij daarnaast zowel het volledige bemannings- en technische beheer als commerciële beheer van dat schip verricht. Bij de berekening van het 75%-plafond voor die belastingplichtige wordt dan de volledige tonnage van dat schip in aanmerking genomen. Indien in een jaar niet wordt voldaan aan bovengenoemde voorwaarde, is met betrekking tot alle door een belastingplichtige in tijd- of reischarter gehouden schepen die niet de vlag voeren van een EU/EER-land de tonnageregeling in dat jaar niet van toepassing.

Voorbeeld 1

Een reder heeft in een bepaald jaar een schip voor 5% in mede-eigendom en verricht niet het volledige beheer van dat schip. De winst van dit schip is belast onder de tonnageregeling. Dit schip heeft een nettotonnage van 2.000 ton. Daarnaast houdt die reder in dat jaar enkele schepen in tijd- of

²² Zie bijvoorbeeld de goedkeuring door de EC om de Finse en de Portugese tonnageregeling als verenigbare staatssteun aan te merken: subonderdelen 8 en 26 tot en met 30 van het besluit van 20 december 2011, State aid SA.30515 – N 448/2010 – Finland, respectievelijk subonderdelen 24 en 61 tot en met 66 van het besluit van 6 april 2018, State Aid SA.48929 (2018/N) – Portugal.

²³ Paragraaf 2.2 van de mededeling C(2004) 43 van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (PbEU 2004, C 43).

²⁴ De term nettodagtonnage is een in de scheepvaart gehanteerde term voor de op een dag aanwezige nettotonnage van de door een belastingplichtige beheerde schepen.

²⁵ Voor zover de vloot bestaat uit in tijd- of reischarter gehouden schepen die niet de vlag van een EU/EER-land voeren, vallen die schepen potentieel onder de tonnageregeling, namelijk afhankelijk van de uitkomst van de berekening van het 75%-plafond.

reischarter. Voor die in tijd- of reischarter gehouden schepen wordt de Panamese vlag gevoerd en met betrekking tot die schepen is sprake van een jaartotaal aan nettodagtonnages van 1.500 ton. Het uitgangspunt is dat die «gecharterde» schepen eveneens in aanmerking komen voor de tonnageregeling. Alvorens het 75%-plafond te berekenen, dient het jaartotaal aan nettodagtonnages van, kort gezegd, de totale vloot van die reder onder de tonnageregeling te worden berekend: (i) de nettotonnage van het schip in mede-eigendom bedraagt 100 ton (5% van 2.000 ton) en (ii) de nettotonnage van de schepen in tijd- of reischarter bedraagt, zoals aangegeven, 1.500 ton. Het jaartotaal aan nettodagtonnages van de totale vloot van de reder onder de tonnageregeling bedraagt derhalve 1.600 ton. Vervolgens wordt het 75%-plafond berekend: 75% van 1.600 ton = 1.200 ton. Dit betekent dat in het betreffende jaar het jaartotaal aan nettodagtonnages van de door die reder in tijd- of reischarter gehouden schepen die niet de vlag voeren van een EU/EER-land niet meer mag bedragen dan 1.200 ton. Aangezien echter sprake is van een overschrijding hiervan, kan de reder in dat jaar met betrekking tot de door hem in die periode in tijd- of reischarter gehouden schepen (die alle de Panamese vlag voeren) geen gebruik maken van de tonnageregeling.

Voorbeeld 2

Hierbij wordt uitgegaan van dezelfde situatie als in het eerste voorbeeld, met dien verstande dat niet bij alle, maar bij enkele van de door de reder in dat jaar in tijd- of reischarter gehouden schepen sprake is van het voeren van de Panamese vlag. Deze schepen hebben een jaartotaal aan nettodagtonnages van 1.200 ton. De overige van de in dat jaar in tijd- of reischarter gehouden schepen voeren wel de vlag van een EU/EER-land en deze schepen hebben een jaartotaal aan nettodagtonnages van 300 ton. Het jaartotaal aan nettodagtonnages van de totale vloot van de reder onder de tonnageregeling bedraagt 1.600 ton. Dit jaartotaal bestaat uit: (i) 100 ton, zijnde de nettotonnage van het schip in mede-eigendom en (ii) 1.500 ton, zijnde de nettotonnage van alle schepen in tijd- of reischarter (schepen met de Panamese vlag: 1.200 ton en schepen met de vlag van een EU/EER-land: 300 ton).

Vervolgens wordt het 75%-plafond berekend: 75% van 1.600 = 1.200 ton. Dit betekent dat in dat jaar het jaartotaal aan nettodagtonnages van de door de reder in tijd- of reischarter gehouden schepen die niet de vlag voeren van een EU/EER-land niet meer mag bedragen dan 1.200 ton. Aangezien geen sprake is van een overschrijding hiervan, kan de reder in dat jaar met betrekking tot alle door hem in die periode in tijd- of reischarter gehouden schepen – inclusief de schepen die de Panamese vlag voeren – gebruikmaken van de tonnageregeling.

Vlagvereiste

De tweede wijziging die wordt voorgesteld betreft het zogenoemde vlagvereiste. De op dat punt voorgestelde maatregel leidt tot twee aanpassingen. Het uitgangspunt van de richtsnoeren is dat bij elke activiteit die onder de tonnageregeling wordt belast, sprake moet zijn van een schip dat de vlag voert van een EU/EER-land. Het voeren van de vlag van een EU/EER-land betekent dat een schip is ingeschreven in het scheepsregister van dat EU/EER-land en onder andere aan de veiligheidsvoorschriften van dat land moet voldoen. De huidige tonnageregeling voorziet, met instemming van de EC, in een drietal wettelijke uitzonderingen op dit vlagvereiste waardoor het voor een reder mogelijk is om ook schepen die de vlag van een niet-EU/EER land voeren onder het bereik van de tonnageregeling te brengen.

Deze uitzonderingen komen op het volgende neer. In de eerste uitzondering is geregeld dat een in gebruik te nemen schip de vlag van een

niet-EU/EER-land mag voeren indien voor de belastingplichtige de verhouding tussen de nettotonnage van zijn kwalificerende schepen die de vlag voeren van een EU/EER-land en de nettotonnage van zijn gehele kwalificerende vloot direct voorafgaand aan het moment van die ingebruikname niet is afgenomen ten opzichte van die verhouding aan het einde van het boekjaar waarin de belastingplichtige voor het eerst gebruikmaakte van de tonnageregeling. In de tweede uitzondering is geregeld dat een in gebruik te nemen schip de vlag van een niet-EU/EER-land mag voeren indien direct voorafgaand aan het moment van die ingebruikname de nettotonnage van de kwalificerende schepen van de belastingplichtige die de vlag voeren van een EU/EER-land ten minste 60% bedraagt van de nettotonnage van de totale kwalificerende vloot van die belastingplichtige. De derde uitzondering houdt verband met de landelijke vloot. Een belastingplichtige mag met betrekking tot een bepaald kalenderjaar voor een in dat jaar in gebruik te nemen schip de vlag van een niet-EU/EER-land voeren indien vóór de aanvang van dat jaar bij ministeriële regeling is bepaald dat de verhouding tussen de nettotonnage van de kwalificerende schepen van de landelijke vloot die de vlag voeren van een EU/EER-land en van alle kwalificerende schepen van de landelijke vloot in een bepaalde periode vergeleken met een daaraan voorafgaande periode niet is afgenomen.

Het is denkbaar dat een reder, met een beroep op een van de uitzonderingen, in zijn vloot geen enkel schip heeft dat de vlag voert van een EU/EER-land, maar wel onder het bereik van de tonnageregeling valt. De eerste door de EC vereiste aanpassing van het vlagvereiste dient te waarborgen dat aan dit laatste een einde wordt gemaakt. Naar de mening van de EC past deze eis in de geest van de richtsnoeren. Het kabinet deelt die opvatting. Om die reden wordt voorgesteld de tonnageregeling te wijzigen waardoor (in samenhang met het overgangsrecht dat wordt voorgesteld) bij iedere ingebruikname van een schip vanaf 1 januari 2020 bij een belastingplichtige die met betrekking tot dat schip aanspraak wil maken op een wettelijke uitzondering op het vlagvereiste, wordt getoetst of tot zijn voor de tonnageregeling kwalificerende schepen ten minste één schip behoort dat de vlag van een EU/EER-land voert. Slechts indien hieraan wordt voldaan, kan een belastingplichtige aanspraak maken op een van de wettelijke uitzonderingen op het vlagvereiste. Als gevolg van de tweede door de EC vereiste aanpassing van het vlagvereiste dient in de tonnageregeling te worden opgenomen dat het vlagvereiste, dat nu al van toepassing is voor reders die, kort gezegd, «eigen» schepen exploiteren in de zin van de tonnageregeling, ook gaat gelden voor zogenoemde scheepsmanagers. Scheepsmanagers verrichten het volledige bemannings- en technische beheer (hierna ook: beheer) van een schip voor een ander. In dat kader wordt een maatregel voorgesteld op grond waarvan in samenhang met genoemd overgangsrecht geldt dat scheepsmanagers die vanaf 1 januari 2020 het beheer van een schip voor een ander verrichten met betrekking tot dat schip dienen te voldoen aan het vlagvereiste en daarbij eveneens in aanmerking komen voor de drie wettelijke uitzonderingen op het vlagvereiste. Het hiervoor genoemde overgangsrecht behelst, kort gezegd, dat met betrekking tot schepen waarvoor op 31 december 2019 reeds gebruik wordt gemaakt van de tonnageregeling de voorgestelde aanpassingen met betrekking tot het vlagvereiste gedurende een periode die loopt tot en met het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2029 nog niet gelden.

Voorbeeld 3

Een scheepsmanager (de belastingplichtige) gaat in juni 2020 het beheer verrichten van een extra schip dat de vlag voert van een niet-EU/EER-land. Indien voor die scheepsmanager direct voorafgaand aan het gaan

verrichten van het beheer van dat schip met betrekking tot ten minste 60% van de nettotonnage van de reeds door hem geëxploiteerde kwalificerende schepen sprake is van schepen die de vlag voeren van een EU/EER-land, dan kan die scheepsmanager ervoor kiezen om voor dat schip gebruik te maken van de tonnageregeling. Ingevolge de hierboven genoemde tweede wettelijke uitzondering op het vlagvereiste komt de betreffende scheepsmanager dan voor dat schip in aanmerking voor de tonnageregeling.

Een winstplafond voor niet-vervoerswerkzaamheden

De derde voorgestelde wijziging van de tonnageregeling beperkt de ruimte om winst die is toe te rekenen aan niet-vervoerswerkzaamheden onder het bereik van de tonnageregeling te brengen. De huidige tonnageregeling kent voor een specifieke categorie winst uit zeescheepvaart (zijnde «de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee») – anders dan bij de meeste overige categorieën winst uit zeescheepvaart²⁶ – geen verplichte winstsplitsing, waarbij het in dit geval zou gaan om de winst behaald met het vervoer van zaken en personen enerzijds en de winst behaald met niet-vervoerswerkzaamheden anderzijds. Staat eenmaal vast dat sprake is van een schip dat bestemd is voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee, dan valt dus de gehele met de exploitatie van dat schip behaalde winst onder de tonnageregeling. Dat geldt dus tevens voor de winst die is behaald met de werkzaamheden als niet-vervoerswerkzaamheden kunnen worden beschouwd. Bij de beoordeling of sprake is van een schip dat bestemd is voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee wordt in de jurisprudentie een ruime uitleg gehanteerd. Bijvoorbeeld bij de beoordeling of de exploitatie van een cruiseschip onder de tonnageregeling kan vallen (een kwestie die in de jurisprudentie aan de orde is geweest²⁷), dient gekeken te worden naar het doel van het schip. Hierbij is in voornoemde kwestie vastgesteld dat het doel was om passagiers in het internationale verkeer over zee naar een aantal bestemmingen te vervoeren. Met name is het bij die beoordeling niet van belang of vermaak van de passagiers een wezenlijk onderdeel uitmaakt van de gedurende het vervoer geboden diensten. Dergelijke op het vermaak van de passagiers aan boord van het schip gerichte werkzaamheden vormen een voorbeeld van de hiervoor bedoelde niet-vervoerswerkzaamheden.

De door de EC vereiste aanscherping ziet op het bepalen van de winst waarop de tonnageregeling van toepassing kan zijn en komt erop neer dat het deel van de winst dat afkomstig is uit niet-vervoerswerkzaamheden niet meer mag bedragen dan 50% van de totale jaarwinst die wordt behaald met de exploitatie van het voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee bestemde schip (hierna: winstplafond). Indien in een bepaald jaar sprake is van overschrijding van dit winstplafond, komt het deel van de winst dat moet worden toegeerekend aan de niet-vervoerswerkzaamheden niet voor de tonnageregeling in aanmerking, zodat dat deel van de winst op grond van de reguliere winstbepalingsregels in aanmerking wordt genomen. De overige winst is behaald met het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee en komt als zodanig wel in aanmerking voor de tonnageregeling. De EC noemt als voorbeeld van niet-vervoerswerkzaamheden een cruiseschip waarop ook andere werkzaamheden plaatsvinden dan het

²⁶ Zoals onder meer winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor baggerwerkzaamheden op zee, of het leggen van kabels dan wel pijpen op de zeebodem.

²⁷ HR 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1976.

vervoer van personen in het internationale verkeer over zee²⁸, zoals bijvoorbeeld de verhuur van reclameborden, het aanbieden van wellnessactiviteiten, een schoonheidssalon, een casino en andere aan de passagiers aangeboden diensten om het verblijf op het schip aangenamer te maken. Om een hiermee in grote lijnen vergelijkbare casus ging het derhalve ook in de hiervoor genoemde jurisprudentie. De EC verlangt dat bovengenoemde aanpassing ook geldt voor alle direct met het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee samenhangende werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld laad- en loswerkzaamheden met betrekking tot een schip door de eigenaar van dit schip. De inschatting van het kabinet is dat dit winstplafond praktisch gezien niet of nauwelijks gevolgen zal hebben voor belastingplichtigen die op dit moment gebruikmaken van de tonnageregeling. Ook na invoering van dit winstplafond dient eerst beoordeeld te worden of sprake is van een schip dat bestemd is voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee, alvorens kan worden toegekomen aan toepassing van de tonnageregeling en genoemde winstsplitsing in dat kader.

Voorbeeld 4

Indien een belastingplichtige een schip exploiteert waarbij als hoofdactiviteit zogenoemde «chase-and-guardwerkzaamheden»²⁹ bij een olieboorplatform worden verricht, maar dit schip daarnaast ook gebruikt voor vervoer van zaken in het internationale verkeer over zee, dan komt de winst van dit schip niet in aanmerking voor de tonnageregeling. De hoofdactiviteit bestaat immers niet uit het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee.

6. Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI

De aanwezigheid van een vaste inrichting is een van de aangrijpingspunten voor een staat om tot belastingheffing van een niet in die staat gevestigd lichaam of een niet in die staat woonachtig natuurlijk persoon over te gaan. In de loonbelasting is de aanwezigheid van een vaste inrichting een aangrijpingspunt voor het aanmerken van degene die deze vaste inrichting heeft als inhoudingsplichtige. Er bestaan mogelijkheden om de kwalificatie als vaste inrichting kunstmatig te omzeilen om belasting te ontwijken. De in dit wetsvoorstel opgenomen invulling van het begrip vaste inrichting richt zich tegen deze vorm van belastingontwijking. Tegen die achtergrond wordt voorgesteld om voor de invulling van de definitie van het begrip vaste inrichting in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting aan te sluiten bij de definitie in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor niet-verdragssituaties wordt met dit wetsvoorstel de definitie van het begrip vaste inrichting in de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vennootschapsbelasting in lijn gebracht met de meest recente versie van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)³⁰. Onder de voorgestelde wijzigingen vallen ook wijzigingen met betrekking tot de vaste vertegenwoordiger.

²⁸ Hierbij heeft de EC aangegeven dat de verkoop van etenswaar en drank voor directe consumptie aan boord wordt aangemerkt als voor het vervoer noodzakelijke werkzaamheden.

²⁹ Deze werkzaamheden bestaan onder meer uit het bewaken van het olieboorplatform. Het schip ligt in een dergelijk geval «stand-by» en komt in actie als een ander schip te dicht in de buurt van het olieboorplatform komt. Ook ligt het schip stand-by wanneer een helikopter op het olieboorplatform wil landen. Wanneer zich dan een noodsituatie voordoet, komt het schip in actie.

³⁰ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

Om internationale belastingontwijking tegen te gaan zijn er in het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de OESO verschillende maatregelen ontwikkeld om te voorkomen dat belastingsystemen of -verdragen op oneigenlijke wijze worden gebruikt om de belastinggrondslag van staten uit te hollen of winsten te verschuiven. In het eindrapport bij actiepunt 7 van het BEPS-project, dat ziet op het kunstmatig ontgaan van de kwalificatie als vaste inrichting, wordt geconstateerd dat die kwalificatie op verschillende manieren kan worden ontgaan. Dit is onwenselijk en om die reden zijn er in dat rapport verschillende maatregelen voorgesteld om dit tegen te gaan. Deze maatregelen zijn tevens opgenomen in de meest recente versie van het OESO-modelverdrag en het commentaar daarop. Het kabinet heeft ervoor gekozen om deze maatregelen te omarmen. Zo maakt de aangepaste definitie bijvoorbeeld deel uit van het Nederlands verdragsbeleid, de kabinetsinzet bij onderhandelingen over een nieuw of (volledig) te herzien belastingverdrag met een ander land.³¹

Het Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (MLI)³² biedt de mogelijkheid om de BEPS-maatregelen die zien op belastingverdragen op een snelle en efficiënte wijze door te laten werken in de bilaterale belastingverdragen van staten die partij zijn bij het MLI. Op 1 juli 2019 is het MLI voor Nederland in werking getreden. Als gevolg daarvan kunnen verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen per 1 januari 2020 van toepassing worden met betrekking tot door Nederland onder het MLI aangemelde bilaterale belastingverdragen, afhankelijk van de door de betreffende andere staten bij het MLI gemaakte keuzes en de inwerkingtreding van het MLI voor die staten.

De onder de belastingverdragen geldende definitie van het begrip vaste inrichting is voor Nederland vooral van belang voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Als voor de invulling van de nationale definitie van dat begrip niet wordt aangesloten bij de betekenis in het van toepassing zijnde belastingverdrag, kan sprake zijn van situaties waarbij er op basis van de nationale wet geen vaste inrichting is, maar onder het van toepassing zijnde belastingverdrag wel. Hierdoor kan bijvoorbeeld het risico ontstaan dat het inkomen dat aan een dergelijke vaste inrichting kan worden toegerekend in zijn geheel niet in de belastingheffing wordt betrokken. Immers, Nederland kan geen gebruik maken van een op grond van een belastingverdrag aan Nederland toekomende heffingsbevoegdheid, omdat er naar Nederlands nationaal recht geen sprake is van een vaste inrichting. Daarnaast zal de verdragspartner in die situatie veelal ook niet heffen, aangezien de heffingsbevoegdheid op basis van het belastingverdrag niet is toegewezen aan die verdragspartner.

Daarom wordt met dit wetsvoorstel voor de invulling van de definitie van het begrip vaste inrichting in de Wet IB 2001, de Wet LB 1964 en de Wet Vpb 1969 aangesloten bij de definitie van dat begrip zoals die geldt voor het van toepassing zijnde belastingverdrag. Dit werkt onder andere door in de bepalingen in de Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969 die betrekking hebben op de buitenlandse belastingplicht. Op deze manier bestaat er in verdragssituaties geen verschil tussen het nationale heffingsrecht en de heffingsbevoegdheid die Nederland toekomt op basis van het betreffende belastingverdrag. Eenzelfde systematiek wordt in verdragssituaties

³¹ Kamerstukken II 2015/16, 25 087, nr. 112.

³² Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194 (rectificatie Trb. 2019, 63)

overigens reeds gehanteerd bij de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten in de vennootschapsbelasting.

Voor niet-verdragssituaties wordt met de opname van de definitie, in combinatie met enkele andere wijzigingen, bewerkstelligd dat de definitie van het begrip vaste inrichting voor de toepassing van de Wet IB 2001, de Wet LB 1964 en de Wet Vpb 1969 in die situaties aansluit bij de meest recente versie van het OESO-modelverdrag en dus ook bij de wijzigingen van de definitie van het begrip vaste inrichting die zijn aanbevolen in het eindrapport bij actiepunt 7 van het BEPS-project.

Door bovengenoemde wijzigingen voor verdrags- en niet-verdrags-situaties zal er naar verwachting in meer gevallen sprake zijn van een vaste inrichting in de Wet IB 2001, de Wet LB 1964 en de Wet Vpb 1969. Dit neemt niet weg dat het budgettaire effect hiervan verwaarloosbaar zal zijn. Voor de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 is de reden daarvan dat de winst die toerekenbaar is aan deze vaste inrichting zeer beperkt zal zijn. Voor de Wet LB 1964 is de reden dat de loonbelasting een voorheffing is op de verschuldigde inkomstenbelasting en het belastbare inkomen van de werknemer door dit wetsvoorstel niet wijzigt.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor Nederland een voorbehoud is gemaakt naar aanleiding van het amendement van de leden Lodders en Slootweg³³, bij de onderdelen van het MLI die zien op de wijzigingen van de bepalingen over de vaste en de onafhankelijke vertegenwoordiger. Op basis van dit voorbehoud werken deze wijzigingen dus (vooralsnog) niet door naar de door Nederland onder het MLI aangemelde belastingverdragen. Het voorbehoud heeft geen gevolgen voor het onderhavige wetsvoorstel aangezien de voorgenomen wijzigingen enkel zien op de aanpassing van de nationale definitie van het begrip vaste inrichting.

Tot slot wordt tevens van de gelegenheid gebruikgemaakt de definitie van het Noordzeewinningsgebied die relevant is bij de vaststelling van een vaste inrichting voor onder meer de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964 aan te passen in lijn met een eerdere wijziging van de vergelijkbare bepaling in de Wet Vpb 1969.

7. Herzien van de earningsstrippingbeschikking

Met dit wetsvoorstel worden enkele aanpassingen voorgesteld in de met ingang van 1 januari 2019 ingevolge de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking ingevoerde generieke renteaftrekbeperking (earningsstrippingmaatregel) om de rechtszekerheid en de uitvoerbaarheid van die maatregel te verbeteren. De earningsstrippingmaatregel beperkt voor de vennootschapsbelasting de aftrekbaarheid van het saldo aan renten van een belastingplichtige. Het saldo aan renten is het verschil tussen de (zonder toepassing van de earningsstrippingmaatregel) aftrekbare rentelasten ter zake van geldleningen en de belastbare rentebaten ter zake van geldleningen. Aan de hand van, in beginsel, een vast percentage van de «earnings before interest, tax, depreciation and amortisation» (kort gezegd het fiscale brutobedrijfsresultaat, EBITDA) wordt het saldo aan renten in aftrek beperkt. Wanneer het bedrag aan aftrekbare rentelasten van de belastingplichtige hoger is dan het bedrag van de belastbare rentebaten (dus wanneer het saldo aan renten positief is), wordt de aftrekbaarheid van het saldo aan renten beperkt tot maximaal 30% van de EBITDA van de belastingplichtige of tot maximaal € 1 miljoen, indien dat hoger is dan 30% van de EBITDA. De toepassing

³³ Kamerstukken II 2018/19, 34 853, nr. 8.

van de earningsstrippingmaatregel kan er derhalve toe leiden dat een deel van het saldo aan renten in een jaar niet in aftrek komt bij het bepalen van de winst van dat jaar. De earningsstrippingmaatregel voorziet in een regeling op grond waarvan het saldo aan renten dat in een jaar niet aftrekbaar is, onbeperkt wordt voortgewenteld. Het niet-aftrekbare saldo aan renten komt daarbij – kort gezegd – in het volgende jaar in aftrek voor zover in dat jaar, na toepassing van de earningsstrippingmaatregel op het saldo aan renten van dat jaar, ruimte voor aftrek resteert. De inspecteur stelt het niet-aftrekbare – en daarmee voort te wentelen – saldo aan renten vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. De regeling voor verliesverrekening heeft als inspiratiebron gediend voor de wettelijke inbedding van de voortwenteling van het saldo aan renten. Op twee punten is gebleken dat de uitvoerbaarheid van de earningsstrippingmaatregel voor de Belastingdienst ermee gebaat zou zijn als meer aansluiting zou worden gezocht bij de regeling voor verliesverrekening. In dit wetsvoorstel wordt, conform de systematiek zoals die al geldt voor het verrekenen van verliezen, geregeld dat een beschikking met betrekking tot het voort te wentelen saldo aan renten kan worden herzien als sprake is van een nieuw feit, kwade trouw of een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout. Ook wordt geregeld dat hiervoor eenzelfde termijn geldt als ook voor navordering van te weinig geheven belasting geldt. Verder wordt in dit wetsvoorstel geregeld dat een beschikking wordt gegeven indien het voortgewentelde saldo aan renten van een eerder jaar in aftrek komt bij het bepalen van de winst van een later jaar. Met de voorgestelde maatregelen wordt aan belastingplichtigen rechtszekerheid gegeven over het in een jaar ontstane saldo aan renten dat in aanmerking kan worden genomen bij het bepalen van de winst van een volgend jaar. Daarnaast dragen de voorgestelde maatregelen bij aan het toezicht door de Belastingdienst.

De voorgestelde maatregelen gelden ook voor beschikkingen met betrekking tot saldi aan renten die al zijn gegeven op het moment dat die maatregelen in werking treden. Voor dergelijke bestaande beschikkingen geldt net als voor beschikkingen die op of na de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen worden gegeven (nieuwe beschikkingen) een herzieningsmogelijkheid, zodat bestaande en nieuwe beschikkingen gelijk worden behandeld.

8. Aanpassen afvalstoffenbelasting

Het voorstel is om in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een technische wijziging aan te brengen in een van de belastbare feiten van de afvalstoffenbelasting. Het betreft de situatie waarin afvalstoffen binnen een inrichting zijn ontstaan, zoals normaal bedrijfsafval, sloopafval van bedrijfsgebouwen of verbrandingsresten door het verbranden van afvalstoffen. Wanneer dergelijke afvalstoffen in diezelfde inrichting worden verwijderd (dat wil zeggen gestort of verbrand) is er geen sprake van het belastbare feit «de afgifte ter verwijdering van afvalstoffen aan een inrichting». Om te voorkomen dat de verwijdering van afvalstoffen in die situatie niet wordt belast, voorziet de Wbm in een bepaling die inhoudt dat de belasting ook wordt geheven over afvalstoffen die worden verwijderd binnen de inrichting waarin deze zijn ontstaan. Dit belastbare feit vindt zijn oorsprong in de tijd dat de afvalstoffenbelasting de facto alleen werd geheven over afvalstoffen die werden gestort. Voor afvalstoffen die werden verbrand gold namelijk een tarief van nihil. Als de verbrandingsresten vervolgens werden gestort, werden deze resten wel in de heffing betrokken. Dat kon zijn wanneer de verbrandingsresten werden afgegeven aan een andere inrichting om daar te worden gestort. Maar ook als de verbrandingsresten werden gestort binnen dezelfde inrichting waarin zij waren ontstaan was de belasting verschuldigd. Daarvoor zorgde het aanvullende belastbare feit.

Sinds 2015 is het tarief van nihil voor afvalstoffen die worden verbrand vervangen door een tarief dat gelijk is aan het tarief voor afvalstoffen die worden gestort. Dat betekent dat nu ook afvalstoffenbelasting is verschuldigd over afvalstoffen die aan een inrichting worden afgegeven om daar te worden verbrand. Volgens de letter van de wet behoort echter opnieuw afvalstoffenbelasting te worden geheven als de verbrandingsresten vervolgens binnen diezelfde inrichting worden gestort. Dit leidt materieel tot dubbele belastingheffing over het gewicht van de verbrandingsresten. Dit wringt, temeer omdat in het geval dat die verbrandingsresten de eigen inrichting hebben verlaten, bijvoorbeeld om elders te worden gestort, in beginsel de zogenoemde in/uit-methode geldt. Op basis van die methode wordt de belasting over het gewicht van die verbrandingsresten in mindering gebracht op de belasting die de inrichting verschuldigd is ter zake van de afgifte ter verwijdering van afvalstoffen. Als de verbrandingsresten vervolgens bij een andere inrichting worden afgegeven om daar te worden gestort, is de andere inrichting de belasting daarover weer verschuldigd. Resultaat is dat in die laatste situatie het gewicht van de oorspronkelijke afvalstoffen per saldo één keer in de heffing wordt betrokken. Bij storten binnen de eigen inrichting is de in/uit-methode echter niet van toepassing. In de praktijk wordt ongelijkheid op dit punt voorkomen door bij de heffing ook rekening te houden met het gewicht van de verbrandingsresten als deze binnen de inrichting werden gestort.

Voorgesteld wordt nu om expliciet in de Wbm te regelen dat het verwijderen (in de regel storten) van verbrandingsresten in de eigen inrichting buiten de heffing van afvalstoffenbelasting valt, voor zover die verbrandingsresten zijn ontstaan door het verbranden van aan die inrichting ter verwijdering afgegeven afvalstoffen waarover afvalstoffenbelasting is geheven. In alle andere situaties blijft de verwijdering van verbrandingsresten binnen de inrichting waarin deze zijn ontstaan een belastbaar feit. Hierbij valt te denken aan verbrandingsresten die zijn ontstaan uit afvalstoffen die buiten de heffing van afvalstoffenbelasting vallen, zoals buitenlands afval³⁴, of waarvoor een vrijstelling geldt, zoals zuiveringsslib. Vooruitlopend op wetgeving is eerder dit jaar een overeenkomstige goedkeuring opgenomen in het beleidsbesluit belastingen op milieu-grondslag.³⁵

9. Gebruik WOZ-waarden door bestuursorganen

Op grond van een delegatiebepaling in de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) kunnen bestuursorganen worden aangewezen die voor een specifiek omschreven doel bevoegd zijn tot gebruik van het waardegegeven van een onroerende zaak. Dergelijke bestuursorganen zijn aangewezen in het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken (UB kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ). Het gaat hierbij bijvoorbeeld om gebruik van de op grond van de Wet WOZ vastgestelde waarde van een onroerende zaak (de WOZ-waarde), het adres waarop de betreffende onroerende zaak is ingeschreven (meta-kenmerk) en de waardepeildatum van de WOZ-waarde (temporeel kenmerk). In sommige gevallen is het echter wenselijk dat een bestuursorgaan alleen de temporele en meta-kenmerken die bij een waardegegeven behoren kan gebruiken. Daarom wordt

³⁴ Afvalstoffen waarvan uit boeken en bescheiden blijkt dat zij naar Nederland zijn overgebracht in de zin van de EVOA. Hieronder vallen niet afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan uit buitenlands afval, of buitenlands afval dat is vermengd met afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan.

³⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2019, nr. 2019-98996 (Stcrt. 2019, 36800).

voorgesteld de betreffende delegatiebepaling uit te breiden met een dergelijke beperktere aanwijzingsmogelijkheid.

10. Gebruik WOZ-waarden door derden

Tot en met 30 september 2016 bevatte de Wet WOZ een bepaling met een delegatiegrondslag voor het aanwijzen van derden – niet zijnde bestuursorganen – die het waardegegeven van een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient kunnen opvragen en die bevoegd zijn tot gebruik daarvan voor een specifiek omschreven doel.³⁶ Dergelijke derden zijn aangewezen in het UB kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ.

Met ingang van 1 oktober 2016 is de genoemde bepaling vervangen door een bepaling die ten eerste voorschrijft dat eenieder op verzoek een dergelijk waardegegeven kan inzien of verstrekt kan krijgen via het loket voor openbare WOZ-waarden (het WOZ-waardeloket)³⁷ en die ten tweede een delegatiegrondslag bevat voor het bepalen in welke gevallen, onder welke voorwaarden en tegen welk tarief een verzameling van waardegegevens betreffende onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen kan worden verstrekt via het WOZ-waardeloket in een zodanige vorm dat daarop rechtstreeks een geautomatiseerde verwerking mogelijk is ten aanzien van een op voorhand onbepaalde groep van woningen of personen («bulkverstrekking»)³⁸.

Bij de totstandkoming van de betreffende wetwijziging was de verwachting dat de «oude» bepaling kon vervallen omdat de strekking daarvan zou worden ondervangen door de nieuwe bepaling. Het was de bedoeling dat de bestaande gegevensverstrekkingen aan aangewezen derden op basis van de nieuwe bepaling zouden worden gecontinueerd. Bij nader inzien had de «oude» bepaling echter niet moeten worden vervangen maar had de nieuwe bepaling naast de «oude» bepaling moeten worden geïntroduceerd.

Gelet op het voorgaande wordt voorgesteld de betreffende «oude» bepaling te doen herleven. Gezien het feit dat de verstrekking van de genoemde waardegegevens aan de in het UB kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ aangewezen derden en het gebruik daarvan door die derden na 30 september 2016 zijn blijven plaatsvinden en dit ook wenselijk werd en wordt geacht, wordt voorgesteld aan de herinvoering van de voorgestelde bepaling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 oktober 2016.

11. Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer

Met dit wetsvoorstel wordt een keuzeregeling ingevoerd op grond waarvan de burger kan kiezen of hij berichten van de Belastingdienst elektronisch of per post toegezonden wil krijgen. Op 1 november 2015 is de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Wet EBV) in werking getreden. Bij die wet is in de relevante wetten³⁹ als hoofdregel opgenomen dat berichten in het verkeer tussen de burger en de Belastingdienst uitsluitend langs elektronische weg worden verzonden. Die wetten bieden echter tevens de mogelijkheid om bij ministeriële regeling uitzonderingen op deze hoofdregel toe te staan. Op dit moment wordt voor berichten van de Belastingdienst nog niet de mogelijkheid geboden

³⁶ In artikel 40a Wet WOZ.

³⁷ Het huidige artikel 40a, eerste lid, Wet WOZ.

³⁸ Het huidige artikel 40a, tweede lid, Wet WOZ.

³⁹ De AWR, de Awir en de IW 1990.

om te kiezen voor alleen papieren berichten of alleen elektronische berichten terwijl veel burgers die wens wel hebben. Zo zijn er burgers die het liefst berichten alleen digitaal toegezonden krijgen, terwijl er ook burgers zijn die hun zaken met de Belastingdienst liever per papieren post regelen. Ook de Nationale ombudsman heeft in een rapport gewezen op het belang van de mogelijkheid om af te wijken van de hoofdregel.⁴⁰

Het kabinet ziet het belang van het bieden van deze mogelijkheid. De overheid moet namelijk elke burger in staat stellen zijn fiscale verplichtingen zelfstandig na te komen en zijn toeslagrecht geldend te maken op een manier die bij de betreffende burger past. In het regeerakkoord is vastgelegd dat burgers de mogelijkheid moeten houden om te kiezen tussen elektronische communicatie met de overheid en communicatie per post.⁴¹ Daarom wil het kabinet een wettelijke keuzeregeling invoeren. Deze keuzeregeling houdt in dat in de wet tot uitdrukking wordt gebracht dat burgers kunnen kiezen tussen communicatie met de Belastingdienst langs elektronische weg of met gebruikmaking van papieren post. In de Kamerbrief van 5 juli 2018 is aangekondigd wat een dergelijke keuzeregeling betekent voor de berichten die de Belastingdienst naar de burger verstuurt.⁴²

Een wettelijk verankerd keuzerecht

In het voorstel staat voorop dat de burger de vrijheid krijgt zelf te kiezen voor een wijze van communicatie. Hij wordt dus niet verplicht om uitsluitend digitaal met de Belastingdienst te communiceren, maar hij kan dat doen op de wijze die het beste bij hem past. Een burger zit bovendien niet vast aan een gemaakte keuze. Hij kan zijn keuze in beginsel zo vaak herzien als hij wenst en hij is daarbij aan de Belastingdienst geen uitleg verschuldigd. Om uitdrukking te geven aan het principiële karakter van het keuzerecht wordt zoals gezegd voorgesteld het keuzerecht met betrekking tot de berichten van de Belastingdienst aan de burger in de wet vast te leggen en de thans nog als hoofdregel geldende verplicht digitale verzending te beperken tot bepaalde berichten. Dit geschiedt door een aanpassing van de hiervoor genoemde wetten. Hoewel de Douane deel uitmaakt van de Belastingdienst strekt de keuzeregeling zich niet uit tot de douanewetgeving. De reden hiervoor is dat de Europese douanewetgeving een zelfstandige bepaling kent die voor alle lidstaten aangeeft hoe met het berichtenverkeer van en naar de douaneautoriteiten moet worden omgegaan.⁴³ De beperkte afwijkingmogelijkheden voor uitzonderlijke gevallen in voormelde bepaling geven geen ruimte om de voorgestelde keuzeregeling toe te passen op douanewetgeving

Reikwijdte en gevolgen van een gemaakte keuze

Het in het wetsvoorstel opgenomen keuzerecht betreft de uitgaande berichten, dat wil zeggen: berichten die de Belastingdienst naar de burger verzendt, zoals een aanslag inkomstenbelasting. Voor toepassing van de keuzeregeling wordt met een bericht bedoeld een bericht dat rechtsgevolgen voor de burger in het leven roept of een ander in de wet genoemd bericht, zoals een verzoek in het kader van een beschikking en beschikkingen en verzoeken van de Belastingdienst om informatie te overleggen (officiële berichten). Folders en dergelijke zijn daarom geen officiële

⁴⁰ «Het verdwijnen van de blauwe envelop», rapport van de Nationale ombudsman van 5 april 2016, nr. 2016/030.

⁴¹ Bijlage bij Kamerstukken II 2017/18, 34 700, nr. 34, p. 7–8.

⁴² Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 421.

⁴³ Artikel 6 van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het Douanewetboek van de Unie (PbEU 2013, L 269).

berichten, omdat zij niet op rechtsgevolgen zijn gericht maar slechts informatief zijn bedoeld. Om diezelfde reden is bijvoorbeeld een per e-mail verzonden notificatie dat een bericht in de Berichtenbox van MijnOverheid klaarstaat geen officieel bericht. De Berichtenbox van MijnOverheid wordt beheerd door Logius, dat onder verantwoordelijkheid valt van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

De gemaakte keuze geldt in beginsel voor alle uitgaande berichten van de Belastingdienst, dus voor de belastingheffing, de belastinginning en het toeslagendomein. Dit wordt geregeld in de ministeriële regeling op basis van de in de hiervoor genoemde wetten opgenomen delegatiebepalingen. De omstandigheid dat het keuzerecht in verschillende wetten wordt verankerd, heeft voor uitgaande berichten dus niet tot gevolg dat verschillende keuzes kunnen worden gemaakt voor de belastingheffing, de belastinginning en het toeslagendomein. Het is bij uitgaande berichten dus niet mogelijk om voor een of meer specifieke belastingmiddelen of toeslagen te kiezen voor verzending langs elektronische weg en voor andere specifieke belastingmiddelen of toeslagen voor verzending op papier. Een burger krijgt dus alle uitgaande berichten die onder het keuzerecht vallen óf digitaal in de Berichtenbox van MijnOverheid, óf per post.

De werking van het besluit hangt af van de bekendmaking aan de persoon die het besluit aangaat.

Een gemaakte keuze voor verzending heeft logischerwijs tot gevolg dat een besluit dat via een andere dan de gekozen weg is verzonden, niet op de voorgeschreven wijze is bekend gemaakt en daardoor de bezwaartermijn in beginsel niet aanvangt. Zou dat anders zijn, dan wordt de keuze van de burger in feite genegeerd en dat is uiteraard niet de bedoeling van de keuzeregeling. Een besluit dat niet langs de gekozen weg is verzonden mag, ook gelet op de rechtsbescherming die de burger toekomt, voor hem in elk geval geen nadelige gevolgen hebben.

Voor de berichten aan de Belastingdienst (de zogenoemde inkomende berichten) stelt de Belastingdienst voor steeds meer berichten op termijn zowel een digitale als een papieren weg open waaruit de burger kan kiezen. De Belastingdienst maakt te zijner tijd kenbaar welke kanalen voor welk type inkomend bericht openstaan. Zo wordt de aangifte inkomstenbelasting digitaal aangeboden, maar kan de burger bijvoorbeeld verzoeken om uitreiking van een papieren aangiftebiljet over enig jaar. De voorgestelde afschaffing van de hoofdregel van verplicht elektronische communicatie met de Belastingdienst heeft logischerwijs tot gevolg dat de burger bij inkomende berichten kan kiezen of hij een bericht digitaal dan wel per post naar de Belastingdienst stuurt. Door de afschaffing van de hoofdregel van verplicht elektronische communicatie met de Belastingdienst is er immers geen wettelijke regel meer die één bepaalde manier van verzending van berichten naar de Belastingdienst voorschrijft. Het is dan niet nodig om het keuzerecht voor inkomende berichten te expliciteren. Het blijft voor bepaalde inkomende berichten echter wel nodig dat deze uitsluitend langs digitale weg of uitsluitend langs papieren weg naar de Belastingdienst kunnen worden gestuurd. Voor welke berichten deze uitzondering moet worden gemaakt zal in een ministeriële regeling worden opgenomen.

Noodzaak voor uitzonderingsmogelijkheid voor bepaalde berichten, groepen personen en omstandigheden

Het principiële karakter van het keuzerecht neemt niet weg dat het mogelijk moet zijn om op het keuzerecht uitzonderingen te maken. Voorgesteld wordt – net als onder de Wet EBV het geval is – drie uitzonderingsmogelijkheden te laten gelden: voor bepaalde berichten, groepen

personen en omstandigheden. Allereerst geldt voor bepaalde uitgaande berichten dat dit noodzakelijk is omdat op het voorgenomen moment van inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel niet alle berichten van de Belastingdienst al digitaal beschikbaar zullen zijn. Dus iemand die voor digitale communicatie kiest, zal nog niet onmiddellijk alle uitgaande berichten digitaal toegezonden kunnen krijgen. Benadrukt wordt wel dat de Belastingdienst steeds meer berichten digitaal beschikbaar gaat stellen. Voor inkomende berichten is een uitzondering bijvoorbeeld nodig voor de aangifte vennootschapsbelasting en omzetbelasting. Het kabinet wil namelijk niet afstappen van de al jaren bestaande verplichting voor ondernemers om digitaal onder meer aangifte vennootschapsbelasting en omzetbelasting te doen. Het zou namelijk onuitvoerbaar voor de Belastingdienst zijn als die aangiften allemaal in papieren vorm moeten kunnen worden verstrekt en ingediend. Verder is het noodzakelijk om een uitzonderingsmogelijkheid voor bepaalde groepen personen te creëren. Zo moet er rekening mee worden gehouden dat op het voorgenomen moment van inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen nog niet alle groepen personen toegang kunnen krijgen tot de Berichtenbox van MijnOverheid. Dat kan komen door technische beperkingen die mede ingegeven kunnen zijn door eisen omtrent een veilige overheidscommunicatie. Hiervoor zal papieren berichtenverkeer uitkomst dienen te bieden. Momenteel is dat bijvoorbeeld het geval voor wettelijk vertegenwoordigers en belastingplichtigen die in het buitenland wonen. Ten slotte is er de mogelijkheid omstandigheden aan te wijzen waaronder het keuzerecht niet geldt.

De berichtenstromen en groepen personen die van het keuzerecht moeten worden uitgezonderd zijn veranderlijk. Door de voortschrijdende technische mogelijkheden bij Logius en de Belastingdienst zullen namelijk met enige regelmaat uitzonderingen komen te vervallen. Op deze veranderlijkheid moet op regelgevend niveau adequaat kunnen worden ingespeeld. Daarom wordt voorgesteld delegatiegrondslagen in de hiervoor genoemde wetten op te nemen op grond waarvan bij ministeriële regeling wordt geregeld voor welke soorten berichten, groepen personen en – voor de volledigheid – omstandigheden op enig moment het keuzerecht niet geldt. Waar nu nog niet voor een digitaal bericht kan worden gekozen, kan dat in de toekomst technisch waarschijnlijk wel. Dan wordt de ministeriële regeling aangepast. De ministeriële regeling bepaalt de reikwijdte van de keuzeregeling en voorziet, evenals nu het geval is onder de Wet EBV, in een uitputtende regeling voor het berichtenverkeer. Met deze vormgeving van het wettelijke systeem wordt zowel rekening gehouden met het principiële karakter van het keuzerecht als met de technische mogelijkheden van Logius en het digitaliseringstempo van de Belastingdienst.

Uitgezonderde berichten voor de burger die tevens ondernemer is

De eerdergenoemde uitzonderingsmogelijkheid voor bepaalde berichten wordt in deze paragraaf met betrekking tot een specifieke groep personen uitgelicht: de burger die tevens ondernemer is.

Anders dan burgers doen ondernemers (daarbij al dan niet bijgestaan door hun adviseurs) al jaren het merendeel van hun aangiften verplicht digitaal. Het kabinet wil, als gezegd, die praktijk voor ondernemers niet veranderen. Er zijn echter burgers die ook de hoedanigheid van ondernemer hebben. Voor hen zal bij inwerkingtreding van de keuzeregeling gaan gelden dat zij met uitzondering van de berichtenstromen met betrekking tot de inkomstenbelasting, omzetbelasting en loonbelasting een keuzerecht krijgen. Deze berichtenstromen zijn uitgezonderd, omdat voor die belastingen de ondernemer ook reeds verplicht digitaal aangifte doet. Deze inkomende berichten blijven dus van het keuzerecht uitgezonderd bij die ondernemers. Het is dan consistent om de uitgaande

berichten, zoals belastingaanslagen, ter zake van die belastingen ook uitsluitend langs digitale weg te verzenden aan die ondernemers. Voor de overige berichtenstromen geldt voor de burger die tevens ondernemer is zoals gezegd het keuzerecht, net als voor burgers die geen ondernemer zijn.

Noodzaak van een standaardwaarde voor uitgaande berichten

Burgers die geen actieve Berichtenbox hebben en burgers die zich hebben gemeld voor de maatwerklijst papieren post krijgen vanaf het moment dat de keuzeregeling in werking treedt hun berichten uitsluitend op papier. Op het moment dat de keuzeregeling in werking treedt, worden aan burgers die een Berichtenbox op MijnOverheid hebben geactiveerd, officiële berichten van de Belastingdienst zowel per post als digitaal verzonden, totdat zij hun keuze kenbaar hebben gemaakt of de redelijke termijn voor het kenbaar maken van een keuze is verstreken. Vanaf het moment dat een burger een keuze maakt zal hij uitsluitend langs de door hem gekozen weg officiële berichten van de Belastingdienst toegezonden krijgen.

Het is evenwel niet uitgesloten dat sommige burgers die een Berichtenbox hebben geactiveerd na inwerkingtreding van de keuzeregeling om wat voor reden ook nooit zelf een keuze zullen maken. Om te voorkomen dat verzending langs zowel papieren als elektronische weg tot in lengte van jaren door zou gaan – met alle mogelijk nadelige gevolgen voor die burgers (en Belastingdienst) van dien – is het noodzakelijk dat op enig moment een knoop wordt doorgesneden en voor die burgers wordt bepaald langs welk kanaal zij uitsluitend officiële berichten van de Belastingdienst toegezonden zullen krijgen. Dat kanaal is de zogeheten standaardwaarde. De Belastingdienst stelt de standaardwaarde in. Omdat de Belastingdienst hiermee in wezen een keuze voor de burger maakt, is het gepast de burger een redelijke termijn te geven waarbinnen hij zelf een keuze kan maken voordat hij mogelijk wordt geconfronteerd met een standaardwaarde die niet overeenkomt met de keuze die hij had willen maken. Voor die burgers met een actieve Berichtenbox die hierna nog geen keuze hebben gemaakt, zal de Belastingdienst een waarde «papier» of «digitaal» instellen. In de bij het wetsvoorstel behorende ministeriële regeling wordt de basis voor bepaling van deze waarde uitgewerkt. De voorwaarden worden zó gekozen dat zij zo goed mogelijk aansluiten bij de vermoedelijke keuze van de burger, zodat een zo klein mogelijke groep burgers zich gedwongen voelt alsnog te kiezen (en wel voor de andere waarde dan de standaardwaarde). Zo wordt beoogd de last voor de burgers te minimaliseren. Als de betreffende burger het eens is met de standaardwaarde, dan hoeft hij niets te doen. Is de betreffende burger het niet eens met de standaardwaarde, dan kan hij de standaardwaarde eenvoudig aanpassen op digitale of papieren wijze.

Gegevensbescherming

Bij ministeriële regeling wordt bepaald welke standaardwaarde wordt toegekend aan burgers die hun keuze niet kenbaar maken. Indien in de ministeriële regeling ervoor wordt gekozen dat burgers, die na afloop van de reactietermijn hun keuze niet kenbaar hebben gemaakt, de standaardwaarde «digitaal» krijgen, zal de Belastingdienst nagaan of aan voldoende voorwaarden is voldaan om ervan uit te gaan dat de burger digitaal bereikbaar is. Voor het verwerken van de standaardwaarde en het versturen van het bericht waarin staat dat de betreffende burger de standaardwaarde «digitaal» krijgt, moet de Belastingdienst de burgerservicenummers hebben van de burgers die voldoen aan door de Belastingdienst te bepalen voorwaarden. De overige burgers, die dus niet aan die voorwaarden voldoen, krijgen dan automatisch de standaardwaarde

«papier» en krijgen hun berichten uitsluitend nog op papier. Ook zullen zij daarover worden bericht. Wat de voorwaarden betreft, valt te denken aan het recente gebruik van de Berichtenbox en digitale bereikbaarheid op MijnOverheid (bijvoorbeeld de registratie van een werkend e-mailadres waarnaar notificatiemails kunnen worden verstuurd). De voorwaarden worden in een ministeriële regeling opgenomen.

De Belastingdienst zal op dat moment ook aan Logius aangeven wat die voorwaarden zijn. Logius zal vervolgens bekijken welke burgerservicenummers aan die voorwaarden voldoen en die burgerservicenummers aan de Belastingdienst verstrekken. Om de gegevensuitwisseling mogelijk te maken is, mede met het oog op de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)⁴⁴, in dit wetsvoorstel een wettelijke grondslag opgenomen voor het opvragen door de Belastingdienst bij Logius en de verstrekking door Logius aan de Belastingdienst van de betreffende burgerservicenummers. Tevens is voorzien in een wettelijke grondslag voor Logius om de standaardwaarde in de Berichtenbox te verwerken. Een nadien gemaakte keuze door de burger behoeft overigens geen wettelijke basis voor de verwerking van die keuze, omdat die keuze met toestemming van de burger wordt verwerkt in de systemen. Tot slot wordt opgemerkt dat advies is gevraagd aan de Autoriteit Persoonsgegevens (AP). De AP heeft geen opmerkingen bij de voorgestelde maatregel.

Inwerkingtreding

Om de keuzeregeling mogelijk te maken, is het nodig dat de Belastingdienst een keuzeregistratie- en verwerkingsvoorziening operationeel heeft. De burger kan immers zijn keuze herzien en de Belastingdienst moet in staat zijn om de keuze te (laten) registreren en verwerken. Zonder deze voorziening kan de keuzeregeling niet in werking treden. Het tot stand brengen van een dergelijke voorziening vergt enige tijd. Daar komt bij dat ook Logius tijd nodig zal hebben om zijn processen en voorzieningen in te richten op de keuzeregeling. Daarom wordt de datum van inwerkingtreding bij koninklijk besluit vastgesteld.

12. Spontane aangifte

De wettelijke verplichting tot het doen van aangifte ontstaat voor (vermoedelijke) belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen nadat zij door de inspecteur zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte. Zonder een verzonden of uitgereikte uitnodiging tot het doen van aangifte (uda) bestaat er geen wettelijke aangifteplicht. De uda ligt hierdoor aan de basis van het heffingssysteem. Voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen die geen uda hebben ontvangen bestaat onder omstandigheden, bijvoorbeeld bij een verschuldigd belastingbedrag,⁴⁵ wel een verplichting de inspecteur om een uda te verzoeken. Na ontvangst van de uda ontstaat dan alsnog een aangifteplicht. In de praktijk komt het steeds vaker voor dat een ingevuld aangiftebiljet wordt ingediend bij de Belastingdienst, zonder een vooraf verzonden of uitgereikte uda van de inspecteur. Een ingediend aangiftebiljet zonder uda wordt ook wel de «spontane aangifte» genoemd. De spontane aangifte kan zich voordoen bij alle belastingmiddelen.

⁴⁴ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119).

⁴⁵ Artikel 6, derde lid, AWR.

Zolang een juiste spontane aangifte wordt gedaan en de verschuldigde belasting wordt betaald, ontstaan er geen juridische problemen. De inspecteur kan met de gegevens uit de spontane aangifte als hulpmiddel de belastingschuld vaststellen. De inspecteur kan echter er ook voor kiezen om de betreffende belastingplichtige alsnog uit te nodigen tot het doen van aangifte.⁴⁶ Deze laatste mogelijkheid zal daarentegen nagenoeg nooit aanvullende gegevens opleveren die voor de heffing van belasting van belang kunnen zijn ten opzichte van de eerder verkregen gegevens via de spontane aangifte. Ter voorkoming van aanvullende (en onnodige) administratieve lasten voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst, kiest de inspecteur nagenoeg altijd voor een meer klantvriendelijke en minder bureaucratische aanpak door middel van het verwerken van de gegevens van de spontane aangifte bij de vaststelling van de aanslag. Echter, omdat bij een spontane aangifte de wettelijke aangifteplicht ontbreekt, er is immers geen uda verzonden of uitgereikt, kunnen verschillende wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden van de inspecteur niet worden ingezet. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt namelijk dat een uda die is verzonden of uitgereikt voordat het betreffende aangiftebiljet is ingediend, een voorwaarde is voor een aantal wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden van de inspecteur. Zonder een dergelijke uda kan de omkering van de bewijslast niet worden toegepast ter zake van het niet doen van de vereiste aangifte,⁴⁷ kan geen vergrijpboete bij de primitieve aanslag worden opgelegd⁴⁸ en kan geen navordering wegens kwade trouw plaatsvinden.⁴⁹ Kwaadwillenden die een onjuiste spontane aangifte indienen kunnen op grond van de huidige wet daardoor niet voldoende worden aangepakt. Dit is een ongewenste situatie.

Met de voorgestelde aanpassingen van de AWR worden aan spontane aangiften bij aanslagbelastingen (bijvoorbeeld de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de erfbelasting en de schenkelasting) dezelfde wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden verbonden als de wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden die reeds gelden bij aangiften die na een vooraf verzonden of uitgereikte uda worden ingediend. Er is voor gekozen om nog geen regeling te treffen voor aangiftebelastingen (bijvoorbeeld de omzetbelasting en de loonbelasting). Het onderzoek naar spontane aangiften bij aangiftebelastingen en eventueel benodigde wettelijke aanpassingen is namelijk nog gaande. De voorgestelde aanpassingen van de AWR met betrekking tot de spontane aangifte zien alleen op originele aangiftebiljetten van de Belastingdienst of aangiftebiljetten die voldoen aan de specificaties die de Belastingdienst stelt die zonder een voorafgaande uda door belastingplichtigen worden ingediend. Een aangiftebiljet dat digitaal is ingediend via door de Belastingdienst opengestelde kanalen, bijvoorbeeld een ingediend aangiftebiljet via internetsites van of namens de Belastingdienst of een ingediend aangiftebiljet via professionele aangiftesoftware dat voldoet aan de door de Belastingdienst gestelde specificaties, zal als een spontane aangifte kwalificeren waarop de voorgestelde aanpassing van de AWR ziet. Ook aangiftebiljetten die via een internetsite van of namens de Belastingdienst kunnen worden gedownload, ingevuld en geprint om vervolgens per post bij de inspecteur te worden ingediend vallen onder de voorgestelde aanpassing van de AWR. De wettelijke status van de (kwalificerende) spontane aangifte zal met de voorgestelde aanpassing van de AWR dus hetzelfde zijn als het op uitnodiging doen van aangifte. Verstrekkingen van gegevens die zijn opgenomen in niet-originele aangiftebiljetten van de

⁴⁶ Artikel 6, eerste lid, AWR.

⁴⁷ HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675.

⁴⁸ HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:971.

⁴⁹ HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638.

Belastingdienst of verstrekkingen van gegevens via aangiftebiljetten die niet voldoen aan de specificaties die de Belastingdienst aan aangiftebiljetten stelt vallen niet onder de voorgestelde aanpassing van de AWR. In interne voorschriften zal worden vastgelegd dat de inspecteur deze verstrekkingen van gegevens zal aanmerken als een verzoek tot uitreiking van een uda, waarna een uda wordt uitgereikt of verzonden aan de betreffende belastingplichtige.

Ten slotte wordt voorgesteld om regelingen te treffen voor die gevallen waarin tegen het einde van de gebruikelijke aanslag- en navorderings-termijn een verzoek om te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte of een (kwalificerende) spontane aangifte wordt gedaan. In die gevallen wordt voorzien in een verlenging van voormelde termijnen met zes maanden waardoor de inspecteur over voldoende tijd beschikt om de betreffende belastingaanslag vast te stellen.

13. Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting

Voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting wordt een wijziging voorgesteld in de regeling belastingrente.

Aanpassen belastingrente vennootschapsbelasting

Bij de vennootschapsbelasting is sprake van een tijdige aangifte wanneer de aangifte wordt ingediend voor de eerste dag van de zesde maand na afloop van het tijdvak waarop de aangifte ziet.⁵⁰ Dit is, uitgaande van een boekjaar gelijk aan een kalenderjaar, 1 juni na afloop van dat boekjaar. Onder de huidige regeling belastingrente kan bij een belastingaanslag vennootschapsbelasting die wordt vastgesteld overeenkomstig een dergelijke tijdig ingediende aangifte echter belastingrente in rekening worden gebracht als die aangifte na de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarop de aangifte ziet (doorgaans 1 april), wordt ingediend. In de brief van 5 juli 2018 waarin wordt ingegaan op de uitkomsten van het onderzoek naar de regeling belastingrente is benoemd dat het ongewenst is dat belastingrente in rekening kan worden gebracht als een correcte aangifte tussen 1 april en 1 juni (dus tijdig) wordt ingediend en dat het kabinet voornemens is om dit te veranderen.⁵¹ Daarom wordt voorgesteld de regeling belastingrente op dit punt aan te passen door te regelen dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht als de aangifte vennootschapsbelasting wordt ingediend voor de eerste dag van de zesde maand na het tijdvak waarover de belasting wordt geheven (doorgaans 1 juni) en de belastingaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte.

Aanpassen belastingrente erfbelasting

Door een in het Belastingplan 2019 opgenomen wijziging van de AWR is met ingang van 1 januari 2019 bepaald dat degene die voor de eerste dag van de negende maand na het overlijden – dus binnen de aangiftetermijn die als hoofdregel geldt bij een verkrijging in verband met een overlijden – verzoekt om een voorlopige aanslag of aangifte doet, geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of definitieve) aanslag erfbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig dat verzoek of die aangifte.⁵² Tijdens de behandeling van die wetswijziging is aan de leden

⁵⁰ In voorkomende gevallen wordt deze termijn verlengd met de periode van verleend uitstel voor het doen van aangifte.

⁵¹ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99, p. 2 en 3.

⁵² Artikel 30g, vierde lid, AWR.

van de Eerste Kamer toegezegd te onderzoeken of een overeenkomstige regeling kan gelden ten aanzien van belastingaanslagen erfbelasting waarbij de termijn voor het indienen van de aangifte op een ander moment aanvangt dan op de dag van het overlijden of wordt opgeschort.⁵³ Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de situatie dat als gevolg van zwangerschap onzekerheid bestaat omtrent de persoon van de erfgenaam en om de situatie dat verkregen wordt ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde. Inmiddels is gebleken dat die overeenkomstige regeling kan gaan gelden. Dit betekent dat wordt voorgesteld ook geen belastingrente in rekening te brengen indien het verzoek om een voorlopige aanslag of de aangifte is ontvangen binnen de aangiftetermijn die in de betreffende situatie geldt indien de (voorlopige of definitieve) aanslag erfbelasting wordt vastgesteld overeenkomstig dat verzoek of die aangifte. Ook wat betreft het tijdvak waarover eventueel belastingrente wordt berekend, wordt voorgesteld aan te sluiten bij de aangiftetermijn die in de betreffende situatie geldt. Dit betekent dat het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend, in een dergelijke situatie aanvangt op het moment waarop de in die situatie geldende aangiftetermijn is verstreken.

Zoals gebruikelijk zijn de uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde maatregel door de Belastingdienst in kaart gebracht. Hierbij is naar voren gekomen dat de Belastingdienst in – naar verwachting – ongeveer 50 gevallen per jaar niet aan de hand van de aangifte kan vaststellen of sprake is van een situatie waarbij de termijn voor het indienen van de aangifte erfbelasting op een ander moment aanvangt dan op de dag van het overlijden of wordt opgeschort. In die gevallen kan bij het opleggen van de belastingaanslag geen rekening worden gehouden met de voorgestelde rentemaatregel. Indien de Belastingdienst bij het beoordelen van de aangifte wordt gewezen op een dergelijke situatie door de belastingplichtige of de betrokken notaris of fiscaal dienstverlener, speelt dit uiteraard niet. Om het aantal zogenoemde «niet gedetecteerde zaken» zo gering mogelijk te houden, zullen notarissen en fiscaal dienstverleners – die veelal bij de genoemde aangiften betrokken zullen zijn – daarom op de hoogte worden gebracht van de nieuwe wetgeving op dit vlak. Daarnaast zal in de toelichting bij het aanslagbiljet een verwijzing worden opgenomen naar de website van de Belastingdienst, waar specifiek wordt ingegaan op de belastingrenteregeling voor de genoemde situaties. Indien desondanks na het opleggen van de aanslag blijkt dat ten onrechte of te veel belastingrente in rekening is gebracht, zal dit moeten worden gecorrigeerd door bezwaar te maken tegen de aanslag.

14. Implementatie WLTP-testmethode in de autogerelateerde belastingen

In dit wetsvoorstel worden wijzigingen voorgesteld ter implementatie in de autogerelateerde belastingen van de nieuwe, door de EU ingevoerde, geharmoniseerde testmethode om de CO₂-uitstoot van lichte voertuigen vast te stellen. Het betreft de invoering van de Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure (WLTP). Deze WLTP-testmethode vervangt de oude geharmoniseerde testmethode, de New European Driving Cycle (NEDC). Het streven van de WLTP-testmethode is een wereldwijd geharmoniseerde procedure voor het bepalen van onder andere de CO₂-emissies van lichte voertuigen, waaronder personenauto's. De CO₂-uitstoot van personenauto's speelt een rol in de autogerelateerde belastingen. De hoogte van de CO₂-uitstoot van personenauto's is de heffingsgrondslag van de belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm). Daarnaast geldt er een halftarief in de motorrijtuigenbelasting voor auto's met een zeer lage CO₂-uitstoot, de zogenoemde zeer zuinige auto's.

⁵³ Kamerstukken I 2018/19, 35 026, D, p.18.

In de bijtelling (IB/LB) speelt de CO₂-uitstoot van personenauto's voor nieuwe gevallen nauwelijks nog een rol.

De WLTP-testmethode sluit beter aan bij de praktijkomstandigheden dan de NEDC-testmethode en leidt derhalve tot een betere benadering van de daadwerkelijke CO₂-uitstoot van personenauto's. De implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen leidt dan ook tot een meer accurate en effectievere heffing en daarmee een rechtvaardiger heffing op de CO₂-uitstoot van personenauto's. Om die reden is het wenselijk om de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen zo snel als mogelijk uit te voeren.

De invoering van de WLTP-testmethode vereist wijzigingen in de autogerelateerde belastingen. De implementatie van de WLTP-testmethode in de autogerelateerde belastingen wordt in twee fasen uitgevoerd. De eerste fase van implementatie is bij Overige fiscale maatregelen 2017 (OFM 2017) per 1 januari 2017 uitgevoerd. Dit betrof de invoering van de WLTP-testmethode als tweede mogelijkheid om de hoogte van de CO₂-uitstoot vast te stellen. De met de WLTP-testmethode vastgestelde hoogte van de CO₂-uitstoot werd vervolgens omgerekend met behulp van de door de EU ontwikkelde CO₂MPAS-methode naar een NEDC-waarde. Deze tweede mogelijkheid was noodzakelijk omdat voor de periode tussen 7 juli 2017 en 1 september 2019 gold dat er zowel nieuwe NEDC- als WLTP-geteste personenauto's verkocht konden worden. Het onderhavige wetsvoorstel ziet op de tweede fase van de implementatie van de WLTP-testmethode in de autogerelateerde belastingen. Het betreft de aanpassing van de definitie van CO₂-uitstoot die geldt als heffingsgrondslag van de bpm. Met dit wetsvoorstel worden tevens de tarieven en CO₂-schijven in de Wet BPM 1992 aangepast om goed aan te sluiten bij de hoogte van de CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode. Uitgangspunt van deze aanpassingen van de CO₂-schijven en tarieven in de Wet BPM 1992 is het voorkomen dat de totale bpm-opbrengst verandert als gevolg van de implementatie van de WLTP-testmethode als enige voorgeschreven testmethode bij het vaststellen van de bpm. Voorgesteld wordt deze aanpassing per 1 juli 2020 in werking te laten treden.

Europese invoering WLTP

De WLTP-testmethode wordt in een transitieperiode gefaseerd ingevoerd. De EC heeft de WLTP-verordening op 7 juli 2017 in het Publicatieblad van de Europese Unie gepubliceerd.⁵⁴ Vanaf 20 dagen na 7 juli 2017 konden de eerste personenauto's waarvan de hoogte van de CO₂-uitstoot is vastgesteld conform de WLTP-testmethode op de markt worden gebracht. Een jaar later, op 1 september 2018, is de nieuwe testmethode verplicht voor alle nieuwe modellen met uitzondering van uitlopende series waarvan het opvolgmodel in de startblokken staat. Met ingang van 1 september 2019 moeten alle nieuw verkochte voertuigen beschikken over een CO₂-waarde vastgesteld conform de WLTP-testmethode. In 2021 moeten autofabrikanten voldoen aan de zogenoemde fabrikantennorm van maximaal 95 gram CO₂ per kilometer. Deze uitstootgrens wordt ook wel de Europese fabrikantennorm of het Europees bronbeleid genoemd.

⁵⁴ Verordening (EU) 2017/1151 van de Commissie van 1 juni 2017 tot aanvulling van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad, Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie en Verordening (EU) nr. 1230/2012 van de Commissie en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie (PbEU 2017, L 175).

Dit betekent dat de nieuwverkochte personenauto's van autofabrikanten gemiddeld niet meer mogen uitstoten dan 95 gram CO₂ per kilometer. Deze norm is in het verleden vastgesteld op basis van NEDC-testwaarden. Om ook de WLTP-geteste personenauto's te betrekken bij de fabrikan-
tennorm krijgen alle personenauto's tot en met 2021 twee waarden voor de CO₂-uitstoot, zowel conform WLTP- én NEDC-testmethode. De CO₂-uitstoot conform de NEDC-testmethode kan worden berekend aan de hand van het Europese rekenmodel CO₂mpas. Daarnaast hebben autofabrikanten de mogelijkheid om personenauto's zowel volgens de WLTP- als de NEDC-testmethode te testen, het zogenoemde dubbeltesten.

Uitgangspunten kabinet voor de implementatie WLTP

Per 1 januari 2022 wordt er van nieuwe personenauto's geen CO₂-uitstoot conform de NEDC-testmethode meer vastgesteld. Vanaf dat moment wordt de hoogte van de CO₂-uitstoot van nieuwe personenauto's alleen nog vastgesteld conform de WLTP-testmethode. Om die reden dient de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen uiterlijk 1 januari 2022 voltooid te zijn. Zoals hiervoor beschreven sluit de WLTP-testmethode beter aan bij de praktijkomstandigheden dan de NEDC-testmethode en leidt derhalve tot een betere benadering van de hoogte van de CO₂-uitstoot van personenauto's in de praktijk. De implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen leidt dan ook tot een meer accurate en effectievere heffing en daarmee rechtvaardigere heffing over de CO₂-uitstoot van personenauto's. Om die reden is het wenselijk om de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen zo snel als mogelijk uit te voeren. Tegelijkertijd ziet het kabinet de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen als een technische omzetting waarbij uitsluitend de definitie van CO₂-uitstoot wordt aangepast. Het is dan ook niet de bedoeling dat de totale bpm-opbrengst wordt verhoogd dan wel verlaagd als gevolg van het feit dat de CO₂-uitstoot wordt vastgesteld met behulp van de WLTP-testmethode. De WLTP-testmethode op zichzelf maakt immers niet dat auto's meer CO₂ uitstoten. De hoogte van de CO₂-uitstoot wordt alleen op een andere manier vastgesteld.

Daarnaast is het voor het kabinet van belang dat de implementatie van de WLTP uitvoerbaar wordt vormgegeven. Omwille van het bovenstaande stelt het kabinet voor om de heffingsgrondslag van de bpm per 1 juli 2020 aan te passen van «CO₂-uitstoot gemeten conform de NEDC-testmethode» naar «CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode». Voorgesteld wordt dan tevens om per 1 juli 2020 de bpm-tarief tabel budgettair neutraal aan te passen om verandering in de totale bpm-opbrengst als gevolg van de invoering van de WLTP-testmethode te voorkomen. Op deze wijze wordt de implementatie van de WLTP in de Wet BPM 1992 tijdig en budgettair neutraal uitgevoerd en hebben de Belastingdienst en de sector ruim een half jaar de tijd om de noodzakelijke voorbereidingen te treffen.

Grondslag belastingheffing

De hoogte van de CO₂-uitstoot van personenauto's is de heffingsgrondslag van de bpm. Op dit moment is «CO₂-uitstoot» in de Wet BPM 1992 gedefinieerd als CO₂-uitstoot gemeten conform de NEDC-testmethode of volgens de Europese correlatiemethode (CO₂mpas) herrekenende uitstoot conform de WLTP-testmethode naar CO₂-uitstoot conform de NEDC-testmethode. Deze definitie is niet meer van deze tijd nu van alle nieuwe auto's de hoogte van de CO₂-uitstoot vastgesteld moet worden met behulp van de WLTP-testmethode. Die definitie is dan ook niet meer geschikt om te worden gebruikt voor de berekening van de verschuldigde bpm. Met dit wetsvoorstel wordt de definitie van CO₂-uitstoot in de Wet

BPM 1992 aangepast van «CO₂-uitstoot gemeten conform de NEDC-testmethode» naar: CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode.

Bij de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen staat de bpm centraal. In de MRB en de bijtelling LB/IB speelt de CO₂-uitstoot als grondslag voor de belastingheffing door de beleidsmatige aanpassingen van de Wet uitwerking Autobrief II voor nieuwe personenauto's nauwelijks nog een rol. Een uitzondering hierop is het halftarief in de MRB voor zeer zuinige auto's met een CO₂-uitstoot van meer dan 0 g/km maar niet meer dan 50 g/km. Hierna wordt nader ingegaan op de behandeling van zeer zuinige auto's in de MRB in relatie tot de implementatie van de WLTP.

Eerste fase implementatie WLTP in de autogerelateerde belastingen

De eerste stap in de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen is, zoals hiervoor gesteld, per 1 januari 2017 in werking getreden. De grondslag voor de bpm, de CO₂-gerelateerde regelingen in de MRB en de bijtelling LB/IB in de wetgeving zijn gebaseerd op CO₂-uitstoot gemeten conform de NEDC-testmethode. Deze grondslagberekening op basis van de NEDC-testmethode is echter niet toereikend voor belastingheffing op basis van CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode. Omwille van de Europese handhaving van de fabrikantennorm wordt, zoals hierboven beschreven tot en met 2021, van alle WLTP-geteste auto's ook een CO₂-uitstoot conform de NEDC-testmethode vastgesteld. Bij OFM 2017 is om die reden de definitie van CO₂-uitstoot in de Wet BPM 1992 verbreed, zodat voor de heffing van de bpm op WLTP-geteste auto's, de conform de NEDC-testmethode vastgestelde CO₂-uitstoot van deze auto's kan worden toegepast.⁵⁵ Op deze wijze werd voorzien in een uitvoerbare en budgettair neutrale oplossing voor de heffing van de bpm op WLTP-geteste auto's. Dit betreft echter een tijdelijke oplossing omdat van WLTP-geteste auto's vanaf 1 januari 2022 geen CO₂-uitstoot conform de NEDC-testmethode meer zal worden vastgesteld.

Tweede fase implementatie WLTP in de autogerelateerde belastingen

Aanpassing definitie CO₂-uitstoot

Dit wetsvoorstel regelt dat deze definitie van CO₂-uitstoot in de Wet BPM 1992 per 1 juli 2020 wordt aangepast van «CO₂-uitstoot gemeten conform de NEDC-testmethode» naar: CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode. Als gevolg van deze aanpassing is vanaf 1 juli 2020 de op het Certificaat van Overeenstemming (CvO) geregistreerde WLTP-CO₂-uitstoot de heffingsgrondslag van de bpm en derhalve relevant voor de berekening van het verschuldigde bedrag aan bpm.

Aanpassingen bpm-tarieftabel

De verwachting is dat de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de WLTP-testmethode gemiddeld hoger is dan de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode. De hoogte van de bpm is direct afhankelijk van de hoogte van de CO₂-uitstoot van de auto. De bpm-tarieven zijn progressief vormgegeven, waardoor relatief kleine veranderingen in de hoogte van de CO₂-uitstoot van auto's tot relatief grote veranderingen in de bpm-opbrengst kunnen leiden. Op dit moment zijn de bpm-tarieven gebaseerd op de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode.

⁵⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 5.

Om een verandering van de bpm-opbrengst als gevolg van de aanpassing van de heffingsgrondslag van de bpm van NEDC naar WLTP te voorkomen is een aanpassing van de bpm-tarieftabellen noodzakelijk. Om de implementatie van de WLTP in de Wet BPM 1992 budgettair neutraal vorm te geven is dan ook voldoende inzicht nodig in hoe de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de WLTP-testmethode zich verhoudt tot de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode.

Om meer inzicht te krijgen in het vaststellen van de hoogte van de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode ten opzichte van een vaststelling met behulp van de WLTP-testmethode heeft het kabinet TNO gevraagd onderzoek te doen. Op basis van ruim 170.000 in Nederland geregistreerde WLTP-geteste personenauto's is vastgesteld dat de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de WLTP-testmethode gemiddeld 10% + 15 g/km hoger is dan de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode. Om die reden stelt het kabinet voor om de CO₂-schijfgrenzen in de Wet BPM 1992 met 10% + 15 g/km te verschuiven, zodat personenauto's gemiddeld genomen in dezelfde tariefcategorie blijven. Voor een budgettair neutrale aanpassing moeten vervolgens ook de tarieven in de tabel worden aangepast. Als de tarieven per gram CO₂ gelijk zouden blijven, gaat de totale opbrengst van de bpm namelijk omhoog doordat auto's die volgens de WLTP-testmethode worden getest gemiddeld een hogere CO₂-uitstoot blijken te hebben en het cumulatieve bedrag per tariefschijf dan toeneemt doordat de schijven langer zijn geworden. De variabele tarieven zijn voor alle tariefcategorieën verlaagd, zodanig dat de totale bpm-opbrengst gelijk blijft. De lengte van de eerste tariefschijf neemt relatief meer toe dan de lengte van de overige tariefschijven vanwege de gehanteerde formule van 10% + 15 g/km en het feit dat de ondergrens van de eerste tariefschijf op 0 g/km blijft staan. Om die reden wordt het tarief in de eerste tariefschijf met een groter percentage verlaagd dan de tarieven in de overige tariefschijven.

In de Wet BPM 1992 bestaat een dieseltoeslag voor dieselpersonenauto's. Deze dieseltoeslag geldt per 1 januari 2020 voor dieselpersonenauto's met een volgens de NEDC-testmethode vastgestelde CO₂-uitstoot vanaf 59 g/km. In het kader van de implementatie van de WLTP in de Wet BPM 1992 wordt voorgesteld om deze grens van 59 g/km per 1 juli 2020 met 10% + 15 g/km te verhogen naar 80 g/km.

Deze 10% + 15 g/km betreft het gemiddelde verschil tussen de hoogte van de CO₂-uitstoot vastgesteld volgens de WLTP-testmethode en de hoogte van de CO₂-uitstoot vastgesteld volgens de NEDC-testmethode. Voor sommige auto's is dit verschil groter dan 10% + 15 g/km. Voor andere auto's is het verschil weer kleiner dan 10% + 15 g/km. Hierdoor is het mogelijk dat, als gevolg van de nieuwe bpm-tarieftabel, de bpm op sommige auto's stijgt of daalt. Dit is een logisch gevolg van de nieuwe WLTP-testmethode, omdat de nieuwe testmethode de CO₂-uitstoot in de praktijk beter benadert. Auto's die in de praktijk daadwerkelijk CO₂-zuiniger zijn komen gunstiger uit de WLTP-test en omgekeerd.

Uit het onderzoek van TNO blijkt tevens dat de CO₂-uitstoot gemeten volgens de WLTP-testmethode binnen voertuigsegmenten een grotere spreiding vertoont ten opzichte van de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode. Uit de data blijkt bijvoorbeeld dat auto's met een CO₂-uitstoot die volgens de NEDC-testmethode tussen 100 g/km en 110 g/km ligt, onder de WLTP-testmethode een uitstoot tussen de 112 g/km en 157 g/km hebben. De bpm-verandering als gevolg van de aanpassing van de heffingsgrondslag ligt voor 80% van de auto's tussen de -15% en +35%. De verandering van de bpm zal doorwerken in de prijs van auto's, wat tot gedragseffecten kan leiden. Ook is het mogelijk dat het aanbod van auto's

en de prijsstelling van fabrikanten op de Nederlandse markt verandert, omdat de aanpassing van de tariefstructuur voor bepaalde auto's gunstiger uitpakt dan voor andere auto's. In hoeverre prijzen, aanbod en gedrag veranderen is onzeker en hangt af van vele factoren, zoals het aandeel van de bpm in de verkoopprijs (10% à 20%), de mate waarin veranderingen in de hoogte van de bpm worden doorberekend in consumentenprijzen en consumentenpreferenties. Het is onzeker of al deze veranderingen ook tot budgettaire veranderingen leiden. Consumenten kunnen bijvoorbeeld overstappen naar een zuiniger auto waar minder bpm over wordt betaald. Maar ook naar een auto die in prijs daalt, maar waarvoor de bpm wel een groter deel van de verkoopprijs uitmaakt. Het is dan ook zeer onzeker of de gedragseffecten tot een significante derving of opbrengst leiden. Daarom worden in de raming geen gedragseffecten meegenomen.

Aanpassingen bpm-tarieftabel voor PHEV's

Voor PHEV's geldt een aparte tarieftabel in de Wet BPM 1992. Het door TNO vastgestelde verschil tussen CO₂-uitstoot gemeten volgens de WLTP-testmethode en de CO₂-uitstoot gemeten volgens de NEDC-testmethode van 10% + 15 g/km geldt echter niet voor PHEV's. Uit analyses van TNO blijkt de volgens de WLTP-testmethode gemeten CO₂-uitstoot van PHEV's gemiddeld 30% – 5 g/km hoger is dan gemeten volgens de NEDC-testmethode. Ook voor PHEV's geldt dat, zoals hiervoor beschreven, de CO₂-uitstoot gemeten volgens de WLTP-testmethode hoger of lager kan zijn dan dit gemiddelde verschil ten opzichte van de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode en dat de bpm op individuele PHEV's daardoor hoger of lager kan worden onder de nieuwe bpm-tarieftabel.

Om de totale bpm-opbrengst niet te laten stijgen als gevolg van de WLTP-testmethode verhoogt het kabinet de CO₂-schijfgrenzen in de bpm-tarieftabel voor PHEV's met het hierboven genoemde verschil, waardoor PHEV's gemiddeld genomen in dezelfde CO₂-tariefschijf blijven vallen. Daarnaast verlaagt het kabinet de variabele componenten in de bpm-tarieftabel voor PHEV's. Op deze wijze wordt voorkomen dat de bpm op PHEV's gemiddeld genomen toeneemt. De wijziging van de Wet BPM 1992 zal ook bij PHEV's doorwerken in de prijs van auto's, wat tot gedragseffecten zal leiden. Het is zeer onzeker of de gedragseffecten tot een significante derving of opbrengst zullen leiden. Daarom worden in de raming geen gedragseffecten meegenomen.

Halftarief MRB voor zeer zuinige auto's

Vanaf 2021 moeten autofabrikanten er, volgens de Europese fabrikantennorm, voor zorgen dat de gemiddelde CO₂-uitstoot van nieuwe personenauto's niet hoger is dan 95 gram g/km. Om de ontwikkeling van nieuwe aandrijflijnen en energiezuinige technieken te stimuleren kunnen autofabrikanten zogenoemde superkredieten ontvangen voor de verkoop van nieuwe auto's met een CO₂-uitstoot van niet meer dan 50 g/km. Zo telt een auto in 2021, met een CO₂-uitstoot van minder dan 50 g/km, 1,67 keer mee voor het gemiddelde van de autofabrikant. Op deze wijze stimuleert de EU de ontwikkeling van auto's met een zeer lage CO₂-uitstoot. Deze grens van 50 g/km is, net als de CO₂-uitstootnorm van 95 g/km, gebaseerd op de NEDC-testmethode. In Europees verband is besloten om deze superkredieten vanaf 1 januari 2021 alleen nog beschikbaar te stellen voor nieuwe personenauto's waarvan de CO₂-uitstoot gemeten volgens de WLTP-testmethode lager is dan 50 g/km. Dit betekent dat de Europese Unie in de toekomst alleen superkredieten verstrekt aan zeer zuinige

personenauto's met een CO₂-uitstoot lager dan 50 g/km gemeten volgens de WLTP-testmethode.

In de MRB geldt een halftarief voor personenauto's met een CO₂-uitstoot van hoger dan 0 g/km maar niet hoger dan 50 g/km, de zogenoemde zeer zuinige auto's. In de praktijk voldoen tot op heden alleen sommige, maar niet alle PHEV's aan deze grens van 50 g/km. Deze faciliteit biedt een prikkel voor de tweedehandsmarkt van deze zeer zuinige auto's. Zo zijn die PHEV's die uit de lease komen aantrekkelijk voor de Nederlandse tweedehands autokoper. Daarnaast biedt het halftarief in de MRB een prikkel tot aankoop van een nieuwe zeer zuinige personenauto, zoals een zuinige PHEV. Het kabinet stelt voor de grens van 50 g/km als criterium voor het halftarief in de MRB te handhaven. Op deze wijze wordt gelijke tred gehouden met de hierboven beschreven Europese definitie van een auto met zeer lage CO₂-uitstoot. De grens van 50 g/km als criterium voor het halftarief in de MRB wordt dan ook niet aangepast bij toepassing van de WLTP-testmethode. Indien het Wetsvoorstel uitwerking fiscale vergroeningsmaatregelen Klimaatakkoord en Urgenda in de ingediende vorm tot wet wordt verheven geldt het halftarief in de MRB voor zeer zuinige auto's tot 1 januari 2025. In 2025 geldt een driekwarttarief. Vanaf 1 januari 2026 vervalt de korting.

Het kabinet is wel voornemens dit halftarief in de MRB te handhaven voor de personenauto's waarvoor dit halftarief gold op basis van een volgens de NEDC-testmethode vastgestelde CO₂-uitstoot lager dan 50 g/km. Hiermee worden bestaande gevallen met een halftarief gerespecteerd. Hiervoor is overgangsrecht noodzakelijk. Een dergelijke overgangsrecht is echter niet inpasbaar in het bestaande verouderde MRB-systeem van de Belastingdienst. Het streven is dat het nieuwe MRB-systeem opgeleverd met ingang van 1 januari 2021. Om die reden stelt het kabinet voor om tot het moment van oplevering van het nieuwe MRB-systeem die dat mogelijk maakt, voor de vaststelling van het recht op halftarief MRB uit te blijven gaan van de CO₂-uitstoot die is vastgesteld met behulp van de NEDC-testmethode. Vanaf de datum waarop het nieuwe MRB-systeem operationeel wordt, wordt het volgende overgangsrecht voorgesteld. Voor alle zeer zuinige personenauto's met een datum eerste toelating op de weg (hierna: DET) van vóór bedoelde inwerkingtredingsdatum waarvoor op grond van de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode een halftarief in de MRB geldt, blijft dit halftarief van toepassing tot 1 januari 2025. Nieuwe zeer zuinige personenauto's die worden tenaamgesteld vanaf bedoelde inwerkingtredingsdatum komen alleen in aanmerking voor een halftarief in de MRB wanneer de conform de WLTP-testmethode vastgestelde CO₂-uitstoot hoger is dan 0 g/m maar niet hoger is dan 50 g/km. Dit overgangsrecht dat zal in werking treden bij koninklijk besluit.

Op deze wijze blijft de bestaande prikkel om het bestaande PHEV-wagenpark aantrekkelijk te maken voor de tweedehands autokoper gehandhaafd. En houdt het halftarief in de MRB voor zeer zuinige auto's gelijke tred met de Europese definitie van auto's met een zeer lage CO₂-uitstoot.

Overgangsrecht bpm

Voor de heffing van de bpm geldt in beginsel voor alle nieuwe auto's die per 1 juli 2020 tenaamgesteld worden de tarieven zoals vormgegeven in het onderhavige wetsvoorstel. Wanneer deze aanpassingen in het onderhavige wetsvoorstel leiden tot een verhoging van de bpm kan, onder de in artikel 16a Wet BPM 1992 beschreven voorwaarden, tot 2 maanden na inwerkingtreding van deze wet, aanspraak worden gemaakt

op de Wet BPM 1992 zoals deze gold voor de tariefsaanpassing. Voor auto's die op of na 1 juli 2020 voor het eerst in Nederland worden geregistreerd, waarvan de CO₂-uitstoot uitsluitend is vastgesteld conform de NEDC-testmethode, en voor de heffing van de bpm als nieuwe auto worden aangemerkt, geldt de Wet BPM 1992 zoals deze luidde op 30 juni 2020.

Budgettaire aspecten

Het uitgangspunt voor de implementatie van de WLTP in de autogerelateerde belastingen is dat er sprake is van budgettaire neutraliteit. Het is niet de bedoeling dat de totale bpm-opbrengst wordt verhoogd dan wel verlaagd als gevolg van de implementatie van de WLTP. Daartoe wordt voor de bpm-tarief Tabellen gebruik gemaakt van door TNO berekende verschillen in de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de WLTP-testmethode en de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode van in Nederland geregistreerde WLTP-geteste personenauto's. De CO₂-schijfgrenzen in de Wet BPM 1992 worden aangepast zodat personenauto's gemiddeld genomen in dezelfde tariefcategorie blijven vallen. Voor een budgettair neutrale aanpassing moeten vervolgens ook de tarieven in de tabel worden aangepast, omdat de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de WLTP-testmethode gemiddeld hoger ligt dan de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode. De verandering van de Wet BPM 1992 zal doorwerken in de prijs van auto's, wat tot gedragseffecten kan leiden. Ook is het mogelijk dat het aanbod van auto's op de Nederlandse markt verandert, omdat de aanpassing van de heffingsgrondslag voor bepaalde auto's gunstiger uitpakt dan voor andere auto's. In hoeverre prijzen, aanbod en gedrag veranderen is onzeker. Het is zeer onzeker of dergelijke gedragseffecten tot een significante derving of opbrengst leiden. Daarom worden in de raming geen gedragseffecten meegenomen.

Naast deze mogelijke gedragseffecten geeft TNO in het onderzoek naar de WLTP-testmethode aan dat een aantal factoren in de toekomst kunnen leiden veranderingen in de hoogte van de CO₂-uitstoot gemeten volgens de WLTP-testmethode. Zo zullen fabrikanten hun nieuwe automodellen gaan optimaliseren voor de nieuwe testomstandigheden en de grenzen opzoeken van wat toegestaan is in de WLTP-testmethode. Daarnaast geeft TNO aan dat autofabrikanten onder de WLTP-regelgeving een zogenoemde «declared CO₂ value» als officiële CO₂-uitstootcijfer van de auto kunnen opgeven. Deze declared value mag – bij een controletest door een keuringsinstantie – niet lager blijken dan het daadwerkelijke testresultaat, de «measured value». Deze declared value mag wel onbeperkt hoger zijn dan de measured value. Op dit moment geven autofabrikanten voor hun WLTP-auto's in sommige gevallen declared values op die substantieel hoger zijn dan de daadwerkelijke testresultaten. TNO spreekt daarom in het rapport van mogelijke «inflated WLTP-values». TNO verwacht dat autofabrikanten, zodra na 2021 de WLTP-uitstootwaarden voor autofabrikanten relevant worden om te voldoen aan de Europese CO₂-fabrikantennorm lagere WLTP-waarden zullen gaan opgeven die dichterbij de measured value zullen liggen. Dit betekent dat de mogelijkheid bestaat dat de WLTP CO₂-uitstootcijfers na 2021 relatief snel dalen en de WLTP CO₂-uitstootcijfers op dit moment niet in alle gevallen een representatief beeld geven.

Het kabinet acht het daarom om budgettaire redenen noodzakelijk om de ontwikkelingen van de CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode scherp te monitoren. Indien significante ontwikkelingen in de CO₂-uitstoot gemeten conform de WLTP-testmethode kunnen leiden tot onbedoelde veranderingen in de totale bpm-opbrengst dan kan dit reden zijn om de bpm-tarieven aan te passen.

15. Benzineauto met compressieontsteking uitzonderen van dieseltoeslag in de bpm

In de Wet BPM 1992 geldt een toeslag voor personenauto's en bestelauto's die worden aangedreven door een motor met een compressieontsteking, de zogenoemde dieseltoeslag. De dieseltoeslag geldt ter compensatie van het accijnsvoordeel dat dieselauto's hebben ten opzichte van benzineauto's. Inmiddels zijn er ook benzinemotoren ontwikkeld met een compressieontsteking. Het wetsvoorstel bevat een maatregel die voorkomt dat de huidige dieseltoeslag ook gaat gelden in geval van benzinemotoren met een compressieontsteking. Dergelijke benzineauto's profiteren immers niet van het lagere accijnstarief van diesel.

16. Aanpassen van de fijnstoftoeslag

De Wet uitwerking Autobrief II regelt een wijziging van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) zodat een fijnstoftoeslag voor dieselpersonenauto's en dieselbestelauto's met een fijnstofuitstoot van meer dan 5 milligram per kilometer (mg/km) gaat gelden. De inwerkingtreding van die wijziging geschiedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Bij de implementatie van genoemde wijziging is naar voren gekomen dat de regeling op enkele onderdelen een aanvulling behoeft.

Allereerst blijkt dat er in de gewijzigde Wet MRB 1994 van wordt uitgegaan dat de fijnstofnorm uitsluitend wordt uitgedrukt in mg/km, terwijl voor bepaalde dieselauto's – met name zware dieselbestelauto's – de fijnstofnorm wordt uitgedrukt in milligram per kilowattuur (mg/kWh). Een uitstootregistratie in mg/kWh is technisch niet om te rekenen naar een uitstoot in mg/km. Het is daarom wenselijk voor deze groep een fijnstofnorm in mg/kWh vast te stellen. Er wordt een fijnstofnorm van 10 mg/kWh voorgesteld, zijnde de Euronorm VI-emissiegrenswaarde. Daarmee wordt voor de fijnstofnorm in mg/kWh gekozen die voortvloeit uit Verordening (EG) nr. 595/2009.⁵⁶ Analooq aan de fijnstofnorm uitgedrukt in mg/km, voldoet een dieselauto in ieder geval aan de fijnstofnorm van 10 mg/kWh als de dieselauto een af-fabriek roetfilter heeft.

Daarnaast is bepaald dat dieselpersonenauto's die de fijnstofnorm overschrijden en zijn toegelaten na 1 september 2009 door deze leeftijdsgrens buiten de heffing blijven. Er is echter geen goede reden om deze groep van de heffing uit te sluiten. Het leeftijdscriterium strookt naar de mening van het kabinet niet met de bedoeling van de wetgever. De wetgever heeft met de peildatum van 1 september 2009 enkel beoogd te regelen dat de dieselpersonenauto's van na deze datum en waarvan de fijnstofuitstoot niet is geregistreerd – geacht worden binnen de fijnstofnorm te blijven. Deze dieselauto's wordt hiermee het «voordeel van de twijfel» gegeven omdat sinds die datum nieuwe typen personenauto's moesten voldoen aan het criterium van Euronorm 5.⁵⁷ Het is niet de bedoeling om de dieselpersonenauto's die na 1 september 2009 zijn toegelaten van de heffing uit te sluiten, als uit de fijnstofregistratie blijkt dat de fijnstofnorm wordt overschreden. Dit is onder andere het geval bij dieselpersonenauto's die vóór 1 september 2009 een typegoedkeuring verkregen, maar pas na dat tijdstip op de markt zijn gebracht. Het

⁵⁶ Verordening (EG) n r. 595/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2009 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen en motoren met betrekking tot emissies van zware bedrijfsvoertuigen (Euro VI) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Verordening (EG) nr. 715/2007 en Richtlijn 2007/46/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 80/1269/EEG, 2005/55/EG en 2005/78/EG (PbEU 2009, L 188).

⁵⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34 391, nr. 3, blz. 17.

leeftijdscriterium van de fijnstoftoeslag bij dieselpersonenauto's wordt in dit wetsvoorstel daarom geschrapt. Het is van ongeveer 8.500 voertuigen bekend dat zij na 1 september 2009 zijn toegelaten en de fijnstofnorm overschrijden (peildatum juni 2019). Zij worden door het voorstel in de heffing betrokken.

Dieselpersonenauto's die zijn toegelaten na 1 september 2009 en waarvan geen fijnstofuitstoot is geregistreerd blijven met dit voorstel het «voordeel van de twijfel» houden. Voor deze groep wordt de fijnstofuitstoot geacht lager zijn dan de 5 mg/km, waardoor deze voertuigen niet in de heffing worden betrokken.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om te regelen dat als de fijnstofuitstoot niet bekend is, doordat het af-fabriek roetfilter is verwijderd, de heffing niet kan worden ontlopen.⁵⁸ Als het roetfilter is verwijderd, wordt de fijnstofuitstoot in het kentekenregister geschrapt en wordt in dat register met betrekking tot dat voertuig vermeld «verwijderd roetfilter». Op basis van de huidige wettekst zou deze groep buiten de heffing zijn gebleven indien de datum eerste toelating van dat voertuig is gelegen op of na 1 september 2009. De huidige regeling kan daardoor het gedragseffect uitlokken om het roetfilter bij deze voertuigen te verwijderen. Dat is onwenselijk. Er wordt voorgesteld dat als het af-fabriek roetfilter is verwijderd het betreffende voertuig geacht wordt de fijnstofnorm te overschrijden. Tegenbewijs blijft hierbij mogelijk.

17. Verstrekken identificerende gegevens door financiële ondernemingen

Voorgesteld wordt in de IW 1990 expliciet vast te leggen welke identificerende gegevens van de houder van een bankrekening de Belastingdienst⁵⁹ (via het zogenoemde verwijzingsportaal bankgegevens)⁶⁰ kan opvragen bij financiële ondernemingen⁶¹ voor het afboeken van een door de Belastingdienst ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag. De voorgestelde maatregel bestendigt de huidige praktijk en verduidelijkt dat de gegevensverwerking rechtmatig is voor de Belastingdienst en financiële ondernemingen. De identificerende gegevens betreffen met betrekking tot een natuurlijk persoon: de naam, het adres (waaronder mede begrepen de woonplaats) en de geboortedatum. In andere gevallen (bijvoorbeeld bij rechtspersonen) betreffen de identificerende gegevens: de naam, het adres (waaronder mede begrepen de vestigingsplaats) en een uniek nummer als bedoeld in de Handelsregisterwet 2007⁶² of hiermee vergelijkbaar identificatienummer.

⁵⁸ Artikel 6.10, vierde lid, van de Regeling voertuigen regelt onder welke voorwaarden het roetfilter mag worden verwijderd.

⁵⁹ Formeel is dit de ontvanger. In deze memorie wordt daarom ook de ontvanger gebruikt.

⁶⁰ Zie verder het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238).

Dit wetsvoorstel strekt ertoe het proces van het verstrekken van onder meer bepaalde identificerende gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (ook wel: financiële ondernemingen), alsmede het door bepaalde overheidsinstanties vorderen en opvragen van die identificerende gegevens bij die banken en andere betaaldienstverleners, te automatiseren en daarmee efficiënter te laten verlopen. Hiertoe wordt de Wet op het financieel toezicht (Wft) gewijzigd door de afdeling Verwijzingsportaal bankgegevens op te nemen. In genoemde afdeling worden partijen die rekeningen aanbieden met een Nederlands IBAN identificatienummer verplicht om aan te sluiten op een verwijzingsportaal bankgegevens. Het verwijzingsportaal bankgegevens is een technische koppeling die het voor aangesloten banken en betaaldienstverleners mogelijk maakt geautomatiseerd te voldoen aan bepaalde vorderingen of verzoeken van overheidsinstanties.

⁶¹ Daaronder wordt voor de toepassing van de IW 1990 verstaan: financiële ondernemingen die ingevolge de Wft in Nederland het bedrijf van bank mogen uitoefenen.

⁶² Ook wel: een door de Kamer van Koophandel (KvK) toegekend uniek nummer (kortweg: KvK-nummer).

De voorgestelde bepaling is noodzakelijk voor het geval dat een betaling aan de Belastingdienst geen betalingskenmerk bevat of wanneer het betalingskenmerk ontbreekt. Zonder (juist) betalingskenmerk kan de Belastingdienst niet verifiëren of een openstaand bedrag is betaald. Dit heeft tot gevolg dat de Belastingdienst de betaling niet kan afboeken. In de praktijk komt het regelmatig voor dat de Belastingdienst een betaling op basis van de daarbij meegeleverde gegevens, zonder navraag te doen bij financiële ondernemingen, niet zou kunnen traceren.

Met behulp van de opvraag van de identificerende gegevens bij financiële ondernemingen (via het verwijzingsportaal bankgegevens)⁶³ kan de Belastingdienst de identiteit van de betaler alsnog achterhalen, de betaling vervolgens koppelen aan een openstaand bedrag en de betaling afboeken. Hiermee voorkomt de Belastingdienst dat ten aanzien van zo'n openstaand bedrag wordt overgegaan tot het opleggen van boetes, het verzenden van aanmaningen, het betekenen van dwangbevelen en verdere invorderingsmaatregelen. Deze stappen zijn overbodig (er is namelijk betaald), ingrijpend voor betrokkenen en duur voor de Belastingdienst.

Gegevensbescherming

Uit de voorgestelde maatregel zullen verwerkingen van persoonsgegevens voortvloeien. Persoonsgegevens worden onder meer als een onderdeel van de persoonlijke levenssfeer in de Grondwet en als onderdeel van het privéleven in het EVRM beschermd.⁶⁴ Omdat de beperkingen die ten aanzien van het desbetreffende recht kunnen worden aangebracht het meest expliciet zijn geregeld in het EVRM, wordt de voorgestelde maatregel allereerst getoetst aan (het toepasselijke artikel) in het EVRM.⁶⁵ Voorts is op de verwerking van persoonsgegevens de AVG van toepassing en zal derhalve in deze memorie worden ingegaan op de specifieke waarborgen uit de AVG.⁶⁶ Hierbij zal ook worden gereflecteerd op de zogenoemde gegevensbeschermingseffectbeoordeling (ook wel: Privacy Impact Assessment (PIA)).

Ten aanzien van het EVRM is relevant dat de verwerking van de identificerende gegevens onder de reikwijdte van het privéleven valt en dat er sprake is van een inmenging in het privéleven van betrokkene door de Belastingdienst. Wanneer een dergelijke inmenging aan de orde is, is allereerst vereist dat deze bij de wet is voorzien. Dit houdt in dat sprake is van een wettelijke basis (in het nationale recht) en dat deze strookt met de principes van de rechtstaat. Aan de wettelijke basis worden kwaliteitseisen gesteld. Zo moet deze voldoende toegankelijk zijn voor de betrokkene. Voorts dient de wettelijke basis voldoende voorzienbaar te zijn. Dit houdt onder meer in dat de regeling voldoende precies is opdat een betrokkene kan voorzien wat de consequenties van de wettelijke

⁶³ Het verwijzingsportaal bankgegevens zal voor de gegevensverwerking worden gebruikt nadat het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238) tot wet is verheven en die wet in werking is getreden.

⁶⁴ Het betreft artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 EVRM.

⁶⁵ In artikel 7 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (het Handvest) is het tevens recht op eerbiediging van het privéleven opgenomen. Krachtens artikel 8, eerste lid, Handvest heeft eenieder recht op bescherming van zijn persoonsgegevens.

⁶⁶ In Nederland is voorts de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming (UAVG) van toepassing op de verwerking van persoonsgegevens.

bepaling in zijn specifieke geval zullen zijn.⁶⁷ De wettelijke basis dient voorts afdoende waarborgen te bevatten om willekeur en misbruik te vermijden. Dit is name van belang in het geval dat deze (identificerende) gegevens aan andere persoonsgegevens (kunnen) worden gekoppeld. Omdat in de voorgestelde maatregel voldoende duidelijk en nauwkeurig is uitgewerkt dat de Belastingdienst bevoegd is om de (specifiek genoemde) identificerende gegevens te verwerken en dat financiële ondernemingen zijn gehouden de identificerende gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken en hierbij is aangegeven voor welk doeleinde dit gebeurt, wordt hiermee voldaan aan de genoemde kwaliteitseisen.

Verder is vereist dat een inmenging in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van – in dit geval – het economisch welzijn van het land. Een inmenging is noodzakelijk wanneer sprake is van een dringende maatschappelijke behoefte daartoe. Dit gaat op voor de voorgestelde maatregel. Zoals gezegd, zijn de identificerende gegevens noodzakelijk voor het afboeken van een door de Belastingdienst ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag.⁶⁸ Met de identificerende gegevens kan worden voorkomen dat de Belastingdienst ten aanzien van een openstaand bedrag invorderingsmaatregelen treft met de maatschappelijke gevolgen van dien, terwijl feitelijk wel is betaald.⁶⁹ Het noodzakelijkheids criterium wordt mede ingevuld aan de hand van de beginselen van proportionaliteit en subsidiariteit. Ten aanzien van de proportionaliteit dient afgewogen te worden of verwerkingen die uit de voorgestelde maatregel voortvloeien, evenredig zijn aan het beoogde doel. Zoals gezegd, schetst de voorgestelde maatregel de randvoorwaarden voor de verwerking van de identificerende gegevens, waardoor de proportionaliteit wordt gewaarborgd. In dit verband is ook de verwerking van het burgerservicenummer uitgesloten. Voorts staat de verwerking in redelijke verhouding tot hetgeen met de identificerende gegevens kan worden bereikt (zoals hiervoor bij de noodzakelijkheid is toegelicht).

Ten aanzien van de subsidiariteit geldt dat het doel waarvoor de persoonsgegevens worden verwerkt in redelijkheid niet op een andere, voor de bij de verwerking van persoonsgegevens betrokkene minder nadelige wijze, kan worden bereikt. Dit gaat op voor de voorgestelde verwerking van de identificerende gegevens. In de praktijk zal de Belastingdienst enkel de identificerende gegevens (via het verwijzingsportaal bankgegevens) opvragen bij financiële ondernemingen wanneer er geen andere mogelijkheid is een door de Belastingdienst ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag af te boeken. Dit doet zich voor in het geval dat er geen of een onjuist betalingskenmerk is gebruikt bij een betaling en ook andere (identificerende) gegevens die met de betaling zijn meegeleverd niet geschikt zijn om de betaling te verwerken.⁷⁰ Het niet opvragen van de identificerende gegevens (via het verwijzingsportaal bankgegevens) zou tot ingrijpende en nadelige gevolgen voor betrokkenen kunnen leiden, omdat zonder benodigde informatie de Belastingdienst zoals gezegd ook – onterecht – invorderingsmaatregelen kan treffen jegens betrokkenen. Mocht de Belastingdienst al weten bij welke betrokkene aanvullende

⁶⁷ Zie onder meer EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74, (Sunday Times/Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:1979:0426JUD000653874.

⁶⁸ Hierbij wordt aangesloten bij de huidige formulering in de IW 1990. Voor de IW 1990 zijn gegevens noodzakelijk «voor zover ze van belang (kunnen) zijn». Zie bijvoorbeeld artikelen 58, eerste lid, onderdeel a, en artikel 62bis, eerste lid, IW 1990.

⁶⁹ Zoals het opleggen van boetes, het verzenden van aanmaningen, het betekenen van dwangbevelen en verdere invorderingsmaatregelen.

⁷⁰ In de praktijk kunnen ook andere (identificerende) gegevens bij de betaling worden vermeld (bijvoorbeeld in het veld voor het betalingskenmerk) waarmee de betaling alsnog correct kan worden verwerkt door de Belastingdienst.

informatie zou kunnen worden opgevraagd, dan zou dit voor betrokkene nadeliger zijn omdat dit proces langer duurt en tot administratieve lasten leidt.

Voorgenomen wet- en regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens dient voorts te worden getoetst aan de beginselen in en eisen van de AVG. Persoonsgegevens moeten volgens de AVG allereerst worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is. De voorgestelde maatregel voorziet allereerst in een specifieke wettelijke grondslag voor de verwerking. Zoals gezegd, wordt de huidige praktijk hiermee bestendigd.⁷¹ De beoogde verwerkingen door de Belastingdienst vinden aldus plaats voor zover dit noodzakelijk is voor de vervulling van een wettelijk vastgelegde taak van algemeen belang van de Belastingdienst.⁷² Voor de betreffende financiële ondernemingen is de verwerking van de bij de maatregel betrokken persoonsgegevens noodzakelijk voor de vervulling van een wettelijke verplichting die op hen rust. Met de maatregel wordt dan ook beoogd te verduidelijken dat financiële ondernemingen zijn gehouden tot de verwerking van de identificerende gegevens en die gegevens derhalve rechtmatig kunnen verwerken. Op basis van de bepaling is het voor betrokkenen transparant in hoeverre de hen betreffende persoonsgegevens (kunnen) worden verwerkt.

Persoonsgegevens mogen volgens de AVG voorts slechts worden verzameld voor welbepaalde, uitdrukkelijk omschreven en gerechtvaardigde doeleinden en mogen vervolgens niet verder op een met die doeleinden onverenigbare wijze worden verwerkt (doelbinding). Omdat de voorgestelde maatregel een concreet omschreven verwerkingsdoeleinde bevat (het afboeken van een door de Belastingdienst ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag), wordt invulling gegeven aan dit beginsel. In de uitvoering van de voorgestelde maatregel (door de Belastingdienst en bij verwerking binnen het genoemde verwijzingsportaal bankgegevens)⁷³ zal tevens worden voorzien in de uitvoering van deze en andere benodigde gegevensbeschermingsbeginselen uit de AVG, zoals minimale gegevensverwerking, opslagbeperking, integriteit en vertrouwelijkheid. Zie hiervoor de toelichting op de PIA hieronder. Ten aanzien van het beginsel juistheid is voorts van belang dat de Belastingdienst alle redelijke maatregelen treft om de identificerende gegevens, die, gelet op de doeleinden waarvoor zij worden verwerkt, onjuist zijn, onverwijld te wissen of te rectificeren.

Gezien de aard van dit voorstel is in de fase van beleidsontwikkeling een PIA uitgevoerd. Met behulp van dit instrument is de noodzaak onderzocht van de voorgenomen verwerking van persoonsgegevens en zijn de

⁷¹ De gegevensverstrekking van financiële ondernemingen aan de Belastingdienst is namelijk reeds geregeld in de IW 1990. Naast de vervulling van een wettelijke verplichting, zouden financiële ondernemingen op grond van de AVG de identificerende gegevens ook aan de Belastingdienst kunnen verstrekken. Meer specifiek ziet dit laatste op het geval dat de verwerking noodzakelijk is voor de behartiging van de gerechtvaardigde belangen van de verwerkingsverantwoordelijke of van een derde. Hierbij dienen financiële ondernemingen als verwerkingsverantwoordelijken wel zelf die afweging te maken. De voorgestelde maatregel voorkomt dat zo'n afweging nodig is.

⁷² In de praktijk kan dit verder plaatsvinden om te voldoen aan een wettelijke verplichting tot verwerking die op de Belastingdienst rust. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een wettelijk verplichte archivering.

⁷³ Zie verder voor de toelichting op gegevensbescherming paragraaf 4 van de memorie van toelichting bij het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238).

gevolgen en risico's van de maatregel voor gegevensbescherming in kaart gebracht. Hierbij is in het bijzonder aandacht besteed aan de beginselen inzake de verwerking van persoonsgegevens uit de AVG en zijn maatregelen benoemd op het gebied van doelbinding, minimale gegevensverwerking, opslagbeperking, integriteit en vertrouwelijkheid (een goede beveiliging) en het effectueren van de rechten van betrokkenen. Aangezien het verwijzingsportaal bankgegevens al in de nodige gegevensbeschermingsmaatregelen voorziet, is hierbij ingegaan op aanvullende maatregelen bij de Belastingdienst.⁷⁴In dit kader is ten aanzien van doelbinding en minimale gegevensverwerking van belang dat de uitvoeringspraktijk dusdanig is ingericht dat zo min mogelijk persoonsgegevens worden verwerkt op grond van de voorgestelde maatregel en dat dit binnen de doelbinding gebeurt, door alleen in relevante gevallen de identificerende gegevens op te vragen via het verwijzingsportaal bankgegevens. Hierbij gaat het zoals gezegd dus om de gevallen waarbij het afboeken van een door de Belastingdienst ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag op basis van de met de betaling aangeleverde gegevens niet mogelijk is. Omdat de identificerende gegevens de Belastingdienst in staat stellen de betalingen voor openstaande bedragen en de hierbij behorende persoonsgegevens correct te verwerken, draagt dit bij aan het genoemde beginsel van minimale gegevensverwerking omdat wordt voorkomen dat meer (onjuiste) gegevens (bijvoorbeeld van een onjuiste betaler) worden verwerkt. Voorts wordt ervoor gezorgd dat de identificerende gegevens niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is en dat de bestaande (fiscale) bewaartermijnen worden gehanteerd. De Belastingdienst bewaart de gegevens vervolgens niet langer dan noodzakelijk is conform de Archiefwet 1995 en de bijbehorende selectielijsten.⁷⁵Daarnaast zorgt de Belastingdienst in de praktijk voor passende technische of organisatorische maatregelen die ervoor zorgen dat de identificerende gegevens op een dusdanige manier worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is, en dat zij onder meer beschermd zijn tegen ongeoorloofde of onrechtmatige verwerking en tegen onopzettelijk verlies, vernietiging of beschadiging (en hiermee ook minimale gegevensverwerking). Denk hierbij aan het enkel verschaffen van toegang tot de identificerende gegevens aan medewerkers van de Belastingdienst voor wie dit noodzakelijk is voor hun werkzaamheden.⁷⁶ De Baseline informatiebeveiliging Overheid (BIO) vormt daarbij een belangrijk basisnormenkader voor informatiebeveiliging. Tot slot kunnen de rechten van de betrokkenen op basis van de AVG beoordeeld worden door specifiek gemandateerde medewerkers die dergelijke AVG-verzoeken mogen afhandelen. Op de website van de Belastingdienst is aangegeven hoe betrokkenen zich voor nadere inlichtingen met betrekking tot de verwerking van hun gegevens tot de Belastingdienst kunnen wenden.⁷⁷

⁷⁴ Zie voor de PIA in het kader van het verwijzingsportaal bankgegevens, paragraaf 4.3 van de memorie van toelichting bij het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238).

⁷⁵ Zie het Besluit vaststelling selectielijst Belastingdienst/Centrale Administratie vanaf 2007 waarmee uitvoering wordt gegeven aan artikel 5, tweede lid, onderdeel b, van de Archiefwet 1995, en de in de Staatscourant gepubliceerde selectielijst, te raadplegen via www.nationaalarchief.nl/waardering-selectie/selectielijsten.

⁷⁶ Via een inlogprocedure zullen de identificerende gegevens enkel kunnen worden geraadpleegd door daartoe geautoriseerde medewerkers. Uiteindelijk zal worden voorzien in een geautomatiseerd systeem waardoor de verwerking van de identificerende gegevens zonder menselijke tussenkomst kan plaatsvinden.

⁷⁷ Zie ook <https://www.belastingdienst.nl/privacy>.

18. Wijzigingen Belastingwet BES en Douane- en accijnswet BES

Indienen van jaarrekening bij BCN

Voorgesteld wordt wettelijk vast te leggen dat lichamen die op grond van de Belastingwet BES worden geacht in Nederland te zijn gevestigd, ook verplicht zijn om een gewaarmerkt afschrift van de jaarrekening bij de inspecteur van de Belastingdienst Caribisch Nederland (BCN) in te dienen. Abusievelijk is dit niet eerder in de wet opgenomen. In de praktijk ontvangt de BCN om die reden niet in alle gevallen de jaarrekening van die lichamen. Aangezien inzage in de jaarrekening de inspecteur een betere informatiepositie verschaft, wordt voorgesteld hierbij alsnog te regelen dat ook in die gevallen een afschrift van de jaarrekening bij de inspecteur van de BCN moet worden ingediend. Deze jaarrekening helpt de BCN bij het uitvoeren van controle. Hoewel de lichamen waar het hier om gaat geen winstbelasting in Caribisch Nederland verschuldigd zijn, betalen zij op in Caribisch Nederland wel andere belastingen, zoals algemene bestedingsbelasting (ABB) en (namens de werknemers) loonbelasting. De gegevens op de jaarrekening verschaffen de BCN dus relevante informatie bij de handhaving van overige belastingen.

Gelijkschakelen bewaarplicht administratieplichtigen BES

In de Belastingwet BES is voor administratieplichtigen als hoofdregel een bewaarplicht van zeven jaar opgenomen. Als uitzondering op deze hoofdregel geldt voor loonbelastingverklaringen een bewaarplicht van ten minste tien jaar. In de Douane- en Accijnswet BES (DABES) geldt ook een termijn van tien jaar. In de praktijk leidt dit verschil tot onduidelijkheid. Voorgesteld wordt om deze termijnen gelijk te schakelen door ook voor loonbelastingverklaringen en voor de DABES ook een termijn van zeven jaar op te nemen.

Aanscherpen criteria 0%-tarief in de ABB voor de categorie «zeer zuinige auto's»

Dit betreft een wijziging in de ABB. De systematiek van de ABB is erg eenvoudig en wijkt sterk af van de btw in Europees Nederland. ABB op goederen is eenmalig bij import verschuldigd en wel op het moment dat de (in te voeren) goederen via de (lucht)haven Caribisch Nederland bereiken. Vervolgtransacties via groot-/tussen-/kleinhandel aan de consument zijn niet belast. De wijziging in de ABB betreft het aanscherpen van de criteria voor het 0%-tarief in de ABB voor de categorie «zeer zuinige auto's».

Het ABB-tarief voor personenauto's op Bonaire bedraagt 25% bij invoer. Voor «zeer zuinige auto's» met een CO₂-uitstoot van niet meer dan 110 gram per kilometer (benzine) of 95 gram (diesel) geldt een 0%-tarief in de ABB bij invoer. Om te bepalen of een auto zuinig is zijn in 2011 CO₂-grenzen opgenomen, die in de wet nooit zijn aangepast aan de technologische ontwikkelingen.

Voorgesteld wordt om het 0%-tarief alleen nog toe te passen op auto's die die geen CO₂ uitstoten. Dit zal in de praktijk het meest voorkomen bij personenauto's die uitsluitend elektrisch worden aangedreven. Het stimuleren van het gebruik van personenauto's die geen CO₂ uitstoten past in het streven naar vergroening in Caribisch Nederland.

Invoeren factuurplicht BCN

De heffing van ABB over de binnenlandse levering van diensten kent geen factuurplicht (voor de heffing van ABB bij invoer speelt de factuurplicht als zodanig geen rol). Bij het verrichten van diensten behoeft de onder-

nemer in Caribisch Nederland de belasting niet op zijn rekening of kassabon te vermelden. Dit geldt uiteraard ook voor de detailhandel. De levering van goederen door een ondernemer die niet als producent kan worden aangemerkt, valt buiten de heffing.

Het ontbreken van de factuurplicht levert voor BCN beperkingen op bij het kunnen uitvoeren van controles, met name bij de inkomstenbelasting en de ABB. Om die reden wordt voorgesteld om een factureringsplicht in te voeren voor iedereen die, anders dan in dienstbetrekking, werkzaamheden of diensten voor derden verricht.

19. Budgettaire aspecten

Het wetsvoorstel bevat geen maatregelen met materiële budgettaire effecten.

20. EU-aspecten

De voorgestelde wijzigingen met betrekking tot de Wet BPM 1992 en de Wet MRB 1994 die onderdeel zijn van de implementatie van de WLTP-testmethode zijn technische maatregelen in de zin van Richtlijn (EU) 2015/1535 en dienen als zodanig aan de EC te worden genotificeerd voor inwerkingtreding.⁷⁸

21. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Voor het overgrote deel van de maatregelen in dit wetsvoorstel geldt dat er geen effecten optreden voor de regeldruk. Het betreffen maatregelen die getroffen worden in het kader van bijvoorbeeld verduidelijking, reparatie van onbedoelde toepassing en opschoning van niet meer gebruikte wetgeving en codificatie.

Bij één maatregel, de keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer, is sprake van een meer dan verwaarloosbaar effect op de regeldruk. De burger krijgt de vrijheid om zelf te kiezen voor de wijze van communicatie met de Belastingdienst. Iedereen met een actieve Berichtenbox wordt gevraagd om een keuze tussen digitaal en papier te maken. Burgers zonder actieve Berichtenbox en burgers die eerder bij de Belastingdienst hebben aangegeven op de maatwerklijst te willen, krijgen vanaf de start hun berichten uitsluitend op papier. Zij kunnen hun keuze herzien en zijn daarbij aan de Belastingdienst geen uitleg verschuldigd. Tegelijkertijd vindt er een lastenreductie plaats omdat burgers niet langer zowel op papier als digitaal geïnformeerd worden. Per saldo bedragen de incidentele administratieve lasten € 6,7 miljoen. De keuzemaatregel heeft geen structurele gevolgen voor de administratieve lasten.

22. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd⁷⁹. Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

⁷⁸ Richtlijn (EU) 2015/1535 van het Europees Parlement en de Raad van 9 september 2015 betreffende een informatieprocedure op het gebied van technische voorschriften en regels betreffende de diensten van de informatiemaatschappij (Pb EU 2015, L 241).

⁷⁹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

Tabel: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (Bedragen x € 1.000)**Overige fiscale maatregelen 2020**

| | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|--|-------|-------|------|------|------|
| Maatregelen | | | | | |
| Openbaar maken van vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden | 0 | 320 | 650 | 650 | 650 |
| Aanpassen tonnageregeling | 0 | 140 | 90 | 90 | 90 |
| Herzien van de earningsstrippingbeschikking | 180 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer | 1.660 | 1.060 | 760 | 350 | 0 |
| Spontane aangifte | 60 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Implementatie WLTP-testmethode in de autogerelateerde belastingen | 80 | 80 | 0 | 0 | 0 |
| Invoeren factuurplicht BCN ¹ | 120 | 0 | 0 | 0 | 0 |

¹ De opleidings- en communicatie-inspanningen voor de verschillende maatregelen inzake Caribisch Nederland die onderdeel uitmaken van de wetsvoorstellen Belastingplan 2020 en Overige fiscale maatregelen 2020 krijgen in onderlinge samenhang vorm. Er is voor gekozen deze in een bedrag in de «Invoeren factuurplicht BCN» toets op te nemen die onderdeel is van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2020 en daarnaar te verwijzen in de andere toetsen voor maatregelen die de BES raken.

De wijziging met betrekking tot het extra aanvraagmoment in de WVA leidt tot extra structurele uitvoeringskosten voor RVO.nl van € 200.000 per jaar. Deze worden opgevangen binnen de door het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat aan RVO.nl ter beschikking gestelde opdrachtsom ter uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering (en de bijbehorende regeling in de inkomstenbelasting). De overige wijzigingen in de WVA hebben geen gevolgen voor de uitvoeringskosten van RVO.nl.

23. Advies en consultatie

Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden

De maatregel om tot openbaarmaking van aan medeplegende beroepsbeoefenaars opgelegde vergrijpboetes over te gaan is twee keer via internet geconsulteerd. De eerste keer is de maatregel via een beleidsdocument geconsulteerd, de tweede keer zijn een conceptwettekst en een toelichting daarop ter consultatie aangeboden.

De eerste internetconsultatie

In het beleidsdocument, dat was bedoeld om meningen in te winnen, zijn vijf vragen gesteld. Naar aanleiding van deze eerste internetconsultatie, die liep van 20 juli 2017 tot en met 28 september 2017, zijn zeven reacties ontvangen. Drie reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties. Het gaat om de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs (RB) en de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB). Daarnaast hebben vier andere (commerciële) partijen gereageerd, te weten Hertoghs advocaten, CMS Derks Star Busmann N.V., PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. en de redactie van Vakstudie Nieuws. Alle reacties kunnen in algemene zin als constructief worden gekenschetst. De inbreng betreffende voornoemd beleidsdocument is ter harte genomen bij het opstellen van de vervolgens ter consultatie aangeboden conceptwettekst en -toelichting bij die maatregel. Zo is uit de inbreng onder meer in het conceptwetsvoorstel overgenomen dat – voordat tot openbaarmaking wordt overgegaan – een integrale belangenafweging dient plaats te vinden tussen enerzijds de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de medeplegende beroepsbeoefenaar en anderzijds het maatschappelijke belang van transparantie. Verder is in het conceptwetsvoorstel opgenomen dat pas tot openbaarmaking van een

aan de medeplegende beroepsbeoefenaar opgelegde vergrijpboete wordt overgegaan indien deze vergrijpboete onherroepelijk vaststaat.

De tweede internetconsultatie

De tweede internetconsultatie, die liep van 19 december 2018 tot 1 februari 2019, heeft negen reacties opgeleverd die van de indieners openbaar mochten worden gemaakt. Vier reacties zijn afkomstig van koepel- en belangenorganisaties: de NOB, het RB, de KNB en de Nederlandse Orde van Advocaten. Daarnaast hebben drie andere (commerciële) partijen gereageerd: De Wert accountants & belastingadviseurs, RSM Nederland Belastingadviseurs N.V. en J.M. Rademaker. De achtste reactie betreft een spontaan advies van het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR)⁸⁰. De negende reactie betreft een gevraagd advies van de AP⁸¹, die ernstig bezwaar heeft tegen de voorgestelde maatregel. De meeste reacties zijn inhoudelijk constructief, maar ook kritisch, en vooral het advies van de AP heeft daarom op punten aanleiding gegeven de conceptwettekst en -toelichting te verduidelijken en aan te passen. Zo bleek uit verscheidene reacties dat misverstand bestond over het oogmerk van de maatregel. Daarom is verduidelijkt dat openbaarmaking niet is bedoeld als leedtoevoeging en evenmin preventie als doelstelling heeft. Daarnaast wordt naar aanleiding van het advies van de AP nader ingegaan op de vereisten van proportionaliteit en – zie hierna – subsidiariteit. Verder heeft het kabinet de suggestie overgenomen om openbaarmaking te beperken tot gevallen van opzet (waaronder voorwaardelijk opzet), zodat de maatregel beperkt blijft tot de ernstigere gevallen van deelneming aan belastingontduiking en toeslagfraude. Eveneens is gesuggereerd in de wet zelf te regelen welke gegevens openbaar worden gemaakt en hoe dit gebeurt. Ook deze suggestie is overgenomen in het wetsvoorstel. Daarnaast is de suggestie overgenomen om de medeplegende beroepsbeoefenaar de gelegenheid te geven zijn verhaal te doen vóórdat het besluit tot openbaarmaking wordt genomen. Dat geldt ook voor de suggestie om niet ook de naam en het vestigingsadres van de organisatie waaraan de medeplegende beroepsbeoefenaar ten tijde van het begaan van het vergrijp was verbonden, openbaar te maken. Tot slot is de suggestie overgenomen te voorzien in overgangsrecht, zij het op andere gronden. Enkele partijen, waaronder de AP, vragen of er gelet op de vereiste subsidiariteit geen minder ingrijpende alternatieven voor deze maatregel denkbaar zijn. De aangedragen alternatieven voor openbaarmaking acht het kabinet echter niet geschikt om de transparantie te bevorderen. Zo worden tuchtrechtsuitspraken van de fiscale beroepsorganisaties in geanonimiseerde vorm gepubliceerd. Het publiek wordt daarmee onvoldoende geïnformeerd. Bovendien geldt dat voormeld tuchtrecht niet van toepassing is op beroepsbeoefenaars die niet bij een fiscale beroepsorganisatie zijn aangesloten, waardoor het tuchtrecht ook in die zin onvoldoende beantwoordt aan de beoogde transparantie. Er zijn ook vele beroepsbeoefenaars die niet onder enige vorm van tuchtrecht vallen, mede doordat het beroep van belastingadviseur niet wettelijk is geregeld. Het alternatief om te werken met het systeem van de verklaring omtrent het gedrag (VOG) of een daarmee vergelijkbaar systeem heeft hetzelfde manco. Een dergelijke verklaring is immers niet publiekelijk bekend. Bovendien zijn aan het aanvragen van (een equivalent van) een VOG hogere kosten verbonden dan wanneer het publiek enkel de website van de Belastingdienst hoeft te raadplegen. Daarnaast zou een potentiële cliënt van een adviseur zich herhaaldelijk voor de vraag gesteld kunnen zien of (het equivalent van) de VOG van de adviseur naar zijn mening nog wel voldoende recent is. Dit kan leiden tot een nieuwe aanvraag die weer

⁸⁰ Raadpleegbaar via www.tweedekamer.nl

⁸¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

kosten met zich brengt. Dit speelt niet indien de potentiële cliënt kan volstaan met het raadplegen van de website van de Belastingdienst. Tot slot is ook het alternatief van aanpassingen in het strafrecht zoals het verhogen van de strafmaat niet geschikt omdat dergelijke aanpassingen als zodanig niet de beoogde transparantie bevorderen. Overigens ziet het kabinet gelet op dat oogmerk ook zelf geen geschikte, minder ingrijpende alternatieven voor openbaarmaking. Het kabinet is daarom van oordeel dat de voorgestelde maatregel ook voldoet aan het vereiste van subsidia-riteit. Het advies van de Afdeling van de Raad van State heeft aanleiding gegeven om de reikwijdte van de maatregel vooralsnog te beperken tot medeplegen. Dat wil niet zeggen dat het kabinet zijn ogen sluit voor ontwikkelingen uit bijvoorbeeld de uitvoeringspraktijk die ertoe nopen de reikwijdte uit te breiden. In dat kader zullen in ieder geval het aantal openbaar gemaakte vergrijpboeten en de doorlooptijden van de proce-dures van openbaarmaking worden bijgehouden. Verwacht wordt dat het gezien de bezwaar- en beroepsmogelijkheden enige jaren duurt voordat een besluit tot openbaarmaking onherroepelijk vaststaat. Daarom wordt rekening gehouden met een periode van tien jaar waarin dat wordt bijgehouden.

Voorbeeld 1

De door een medeplegende beroepsbeoefenaar ontdoken inkomstenbe-lasting is een te laag bedrag om in aanmerking te komen voor strafrechtelijke vervolging. Het medeplegen wordt daarom bestuursrechtelijk beboet. De opgelegde vergrijpboete is niet openbaar. Potentiële cliënten van deze beroepsbeoefenaar (het publiek) zijn daarom niet op de hoogte dat zij een mogelijk risico lopen indien zij deze beroepsbeoefenaar in de arm nemen. Omdat deze beroepsbeoefenaar niet is aangesloten bij een beroepsorga-nisatie die tuchtrecht kent, blijft openbaarmaking van de vergrijpboete de enige mogelijkheid om de beoogde transparantie te bereiken.

Aanpassen tonnageregeling

Over de voorgestelde aanpassingen in de tonnageregeling is op ambtelijk niveau, zowel van de zijde van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat (IenW) als van het Ministerie van Financiën (FIN), contact geweest met de Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders (KVNR). Hierbij is kennisgenomen van de standpunten van de KVNR. Tijdens de notificatiefase is ook verschillende malen contact geweest tussen IenW, FIN en «Directorate-General Competition» van de EC. Hierbij wordt opgemerkt dat de door de EC van Nederland verlangde wijzigingen voor een verlenging van de goedkeuring met de KVNR zijn gedeeld.

Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst

Op de voorgestelde aanpassing met betrekking tot de keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer is advies gevraagd aan de AP. De AP heeft geen opmerkingen bij de voorgestelde maatregel. Het Adviescollege toetsing regeldruk komt in zijn advies tot de conclusie dat de maatregel kan worden ingediend.

Verstrekken identificerende gegevens door financiële ondernemingen voor invordering

De AP is ten aanzien van het verstrekken van identificerende gegevens door financiële ondernemingen voor de invordering gevraagd te adviseren of de voorgestelde maatregel voldoet aan de geldende wet- en

regelgeving met betrekking tot de verwerking van persoonsgegevens.⁸² Het voorstel geeft de AP geen aanleiding tot het maken van opmerkingen. De voorgestelde maatregel is voorts binnen het project verwijzingsportaal bankgegevens afgestemd met vertegenwoordigers van de banken en de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB).

24. Evaluaties

Het is voor het verkrijgen van goede beleidsinformatie belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Om deze reden wordt bij wetsvoorstellen die leiden tot een substantiële beleidswijziging een evaluatieparagraaf opgesteld. Hierin wordt toegelicht of en hoe het beleid zal worden geëvalueerd.⁸³ Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid op grond van artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016.

Er zijn in het onderhavige wetsvoorstel drie maatregelen onderscheiden waarbij werd ingeschat dat sprake zou kunnen zijn van een substantiële beleidswijziging, namelijk het aanpassen van de tonnageregeling, het aanpassen van de definitie van vaste inrichting in het kader van het MLI en het openbaar maken van vergrijpboeten. Na vormgeving van de maatregelen blijkt dat deze niet gelden als substantieel. Ten eerste is het budgettaire effect van deze drie maatregelen nihil. Daarnaast geldt bij de aanpassingen in de tonnageregeling dat sprake is van voortzetting van bestaand beleid, met dien verstande dat deze aanpassingen op verzoek van de EC zijn gedaan zodat de tonnageregeling (inclusief de aanvullende regelingen) door de EC wordt aangemerkt als verenigbare staatssteun. Er wordt verder naast het ontbreken van budgettair effect voor het aanpassen van de definitie van vaste inrichting in het kader van het MLI niet gekozen voor het opstellen van een evaluatieparagraaf, omdat deze maatregel voortvloeit uit het BEPS-project van de OESO.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) een artikel in te voegen waarin voor het begrip vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger voor de toepassing van de Wet IB 2001 en de daarop berustende bepalingen wordt verwezen naar de definitie van het begrip vaste inrichting zoals die wordt opgenomen in het voorgestelde artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Hiermee wordt bewerkstelligd dat voor de gehele Wet IB 2001 de definitie van het begrip vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger geldt zoals die voor de Wet Vpb 1969 wordt gehanteerd. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969.

⁸² De AP is ook gevraagd te adviseren over het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238). Het op 29 november 2018 uitgebrachte advies van de AP is te raadplegen via https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/advies_wet_verwijzingsportaal_bankgegevens.pdf.

⁸³ Motie van de leden van Weyenberg en Dijkgraaf, Kamerstukken II 2016/17, 34 725, nr. 8.

In artikel 3.22, vijfde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 is geregeld onder welke voorwaarden het in tijd- of reischarter houden van een schip kwalificeert als exploitatie van een schip in de zin van de tonnageregeling. Voorgesteld wordt om aan genoemd onderdeel c een voorwaarde toe te voegen op grond waarvan wordt vereist dat het jaartotaal van de nettodagtonnages van de op basis van tijd- of reischarter door een belastingplichtige gehouden schepen die niet de vlag voeren van een van de lidstaten van de Europese Unie of van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EU/EER-land) niet meer bedraagt dan 75% van het jaartotaal van de nettodagtonnages van de gehele vloot die door die belastingplichtige onder de tonnageregeling wordt geëxploiteerd (hierna: 75%-plafond). Hierbij wordt opgemerkt dat alle vormen van exploitatie van een schip in de zin van het vijfde lid van artikel 3.22 Wet IB 2001 meetellen bij het bepalen van het jaartotaal van de nettodagtonnages van de gehele vloot. Indien hierbij de belastingplichtige als onderdeel van de vloot een schip in mede-eigendom houdt, dient die belastingplichtige bij de berekening van het 75%-plafond de nettodagtonnages van dat schip naar rato van de mate van zijn mede-eigendom in dat schip in aanmerking te nemen. Dit is slechts anders indien een belastingplichtige voor ten minste 5% mede-eigenaar is van een schip en hij zowel het volledige bemannings- en technische beheer als commerciële beheer van dat schip verricht. Voor die belastingplichtige wordt dan bij de berekening van het 75%-plafond de volledige tonnage van dat schip in aanmerking genomen.

In artikel 3.22, vijfde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 is geregeld dat ook het verrichten van het volledige bemannings- en technische beheer van een schip van een ander wordt aangemerkt als exploitatie van een schip in de zin van de tonnageregeling. Deze vorm van exploitatie wordt in de praktijk aangeduid als scheepsmanagement. Voorgesteld wordt om aan genoemd onderdeel d de voorwaarde toe te voegen dat het scheepsmanagement dient plaats te vinden van een schip dat de vlag voert van een EU/EER-land. Slechts indien aan deze voorwaarde wordt voldaan, kan een belastingplichtige die zich bezighoudt met scheepsmanagement met betrekking tot dat schip in aanmerking komen voor de tonnageregeling. Voor reders die het beheer van een schip in (mede-)eigendom of rompbevrachting verrichten, vindt het vlagvereiste reeds toepassing (artikel 3.22, vijfde lid, onderdeel a, Wet IB 2001).

Gelet op het voorstel om scheepsmanagers aan het vlagvereiste te onderwerpen, wordt tevens voorgesteld om die categorie – net zoals dat geldt voor reders die het beheer van een schip in (mede-)eigendom of op basis van rompbevrachting verrichten – in aanmerking te laten komen voor de uitzonderingen op het vlagvereiste zoals geregeld in het zesde lid van artikel 3.22 Wet IB 2001. Daarom wordt voorgesteld artikel 3.22, zesde lid, aanhef en onderdelen a, b en c, Wet IB 2001 hierop aan te passen. Om dezelfde reden wordt voorgesteld om het achtste lid van artikel 3.22 Wet IB 2001 – dat met het oog op de toepassing van de uitzonderingen op het vlagvereiste een definitie van kwalificerende schepen bevat – hierop aan te passen.

In artikel 3.22, zesde lid, Wet IB 2001 zijn de uitzonderingen op het vlagvereiste opgenomen. Voorgesteld wordt om aan de onderdelen a en c van genoemd zesde lid de volgende voorwaarde te verbinden. Indien een belastingplichtige een nieuw in gebruik te nemen schip onder de tonnageregeling wil brengen, maar dit schip niet de vlag van een EU/EER-land voert, dient die belastingplichtige, direct voorafgaand aan het moment van die ingebruikname van dat schip, met ten minste één ander geëxploiteerd kwalificerend schip de vlag te voeren van een EU/EER-land. Op grond van de voorgestelde wijzigingen van genoemd zesde lid geldt het vorenstaande in gelijke zin voor scheepsmanagers, met

dien verstande dat het daarbij gaat om het moment dat direct voorafgaat aan het gaan verrichten van het bemannings- en technische beheer van het schip.

Van de gelegenheid wordt verder gebruikgemaakt om enkele redactionele verbeteringen aan te brengen.

De voorgestelde wijzigingen vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020. Verder wordt ten aanzien van de voorgestelde twee aanpassingen met betrekking tot het vlagvereiste een overgangsmaatregel voorgesteld. Zie daarvoor de toelichting op artikel XVII.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.23 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.23, eerste lid, vierde zin, Wet IB 2001 is geregeld dat voor de exploitatie van de meeste categorieën schepen (zoals opgesomd in artikel 3.22, vierde lid, Wet IB 2001) waarmee winst uit zeescheepvaart wordt behaald, sprake is van verplichte winstsplitsing. In verplichte winstsplitsing is nog niet voorzien voor de exploitatie van schepen die zijn bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee. Voorgesteld wordt om in genoemde vierde zin een nieuw subonderdeel 1° in te voegen, waarin wordt bepaald dat ook in geval van exploitatie van een schip bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee onder omstandigheden sprake is van verplichte winstsplitsing. Indien de gehele jaarwinst die is behaald met de exploitatie van dat schip grotendeels is behaald met werkzaamheden andere dan vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee (hierna: niet-vervoerswerkzaamheden), valt ingevolge genoemd subonderdeel 1° slechts het deel van de winst dat toerekenbaar is aan, kort gezegd, de vervoersactiviteiten onder de tonnageregeling. Alsdan wordt derhalve de met de niet-vervoerswerkzaamheden behaalde winst aan de hand van de reguliere winstbepalingsregels belast. Onder die niet-vervoerswerkzaamheden worden ook alle direct met het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee samenhangende werkzaamheden begrepen (zie artikel 3.22, vierde lid, onderdeel c, Wet IB 2001).

Zoals reeds is opgemerkt in het algemeen deel van deze memorie, dient eerst beoordeeld te worden of sprake is van een schip dat bestemd is voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee (zie artikel 3.22, vierde lid, onderdeel a, onder 1°, Wet IB 2001), alvorens kan worden toegekomen aan toepassing van de tonnageregeling en de hiervoor beschreven winstsplitsing.

De voorgestelde wijziging vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020.

Artikel I, onderdeel D (artikel 7.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om de definitie van het Noordzeewinningsgebied die is opgenomen in artikel 7.4 Wet IB 2001 in overeenstemming te brengen met de definitie die wordt gehanteerd in artikel 17a, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Hiermee wordt het begrip werkzaamheden buitengaats ook voor de toepassing van de buitenlandse belastingplicht voor de inkomstenbelasting in overeenstemming gebracht met de rechten die Nederland op grond van het internationale recht daarover mag uitoefenen.

Artikel II

Artikel II, onderdelen A en B (artikelen 13 en 13a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

De voorgestelde tekst van de artikelen 13 en 13a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) bevat voor het toeslagendomein de essentie van de voorgestelde maatregel voor de uitgaande berichten van de Belastingdienst, onderscheidenlijk inkomende berichten bij de Belastingdienst. Dat artikel vormt daarmee de pendant van de voorgestelde tekst van de artikelen 3a en 3b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van de artikelen 13 en 13a Awir wordt daarom verwezen naar de toelichting op de ingevolge artikel XI, onderdelen A en B, voorgestelde tekst van de artikelen 3a en 3b AWR.

Artikel II, onderdelen C en E (artikelen 37 en 42a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 37 Awir en de voorgestelde introductie van artikel 42a Awir inzake de openbaarmaking van bepaalde vergrijpboeten met betrekking tot toeslagen wordt verwezen naar de toelichting bij artikel XI, onderdelen F en N, waarin soortgelijke wijzigingen voor de fiscaliteit zijn toegelicht. De voorgestelde aanpassing van artikel 37, zesde lid (nieuw), Awir is technisch van aard. Zij bewerkstelligt dat een besluit tot oplegging van een bestuurlijke boete en een besluit tot openbaarmaking daarvan in één geschrift kunnen worden verrat.

Artikel II, onderdeel D (artikel 42 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 42, tweede lid, Awir wordt voor het toeslagendomein mutatis mutandis hetzelfde geregeld als wat met de voorgestelde wijziging van artikel 67n, derde lid, AWR wordt geregeld voor de fiscaliteit. Voor een toelichting op de eerstgenoemde wijziging wordt daarom verwezen naar de toelichting op artikel XI, onderdeel M.

Artikel II, onderdeel E (artikel 42a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In het voorgestelde artikel 42a Awir wordt voor het toeslagendomein mutatis mutandis hetzelfde geregeld als wat met het voorgestelde 67r AWR wordt geregeld voor de fiscaliteit. Voor een toelichting op de eerstgenoemde bepaling wordt daarom verwezen naar de toelichting bij artikel XI, onderdeel N.

Artikel III

Artikel III (artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voorgesteld wordt in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), net als in de Wet IB 2001, vast te leggen dat voor het begrip vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in beginsel wordt aangesloten bij de definitie van het begrip vaste inrichting zoals die wordt opgenomen in het voorgestelde artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Met de in dat kader voorgestelde aanpassing van artikel 6, derde lid, Wet LB 1964 wordt bewerkstelligd dat voor de bepaling of sprake is van een inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Wet LB 1964 in beginsel de definitie van het begrip vaste inrichting of vaste

vertegenwoordiger geldt zoals die voor de Wet Vpb 1969 wordt gehanteerd. Dit is in overeenstemming met de huidige uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969. Verder wordt voorgesteld de wettelijke ficties die zijn opgenomen in het huidige artikel 6, derde lid, onderdelen a en b, Wet LB 1964 te handhaven zodat ook op dit punt de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst niet wijzigt. Deze wettelijke ficties zijn van belang om in gevallen dat geen sprake is van een – echte – vaste inrichting de heffing beter te kunnen effectueren.

Voorts wordt voorgesteld om de definitie van het Noordzeewinningsgebied die is opgenomen in het huidige artikel 6, derde lid, onderdeel a, Wet LB 1964, in lijn met de voorgestelde wijziging van artikel 7.4 Wet IB 2001, in overeenstemming te brengen met de definitie die wordt gehanteerd in artikel 17a, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Hiermee wordt het begrip werkzaamheden buitengaats voor de toepassing van de fictieve vaste inrichting voor de loonbelasting in overeenstemming gebracht met de rechten die Nederland op grond van het internationale recht daarover mag uitoefenen.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 22 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De voorgestelde wijziging van artikel 22, eerste lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) betreft het vervallen van de bepaling dat voor niet meer dan drie perioden per kalenderjaar een aanvraag voor een S&O-verklaring kan worden ingediend. Doordat een S&O-verklaring geldt voor een aaneengesloten periode van ten minste drie kalendermaanden vallende binnen één kalenderjaar – en een kalendermaand waarop een aanvraag betrekking heeft niet meer kan worden betrokken in een latere aanvraag in hetzelfde kalenderjaar – heeft de S&O-inhoudingsplichtige na deze wijziging maximaal vier (in plaats van drie) aanvraagmomenten van een S&O-verklaring per kalenderjaar.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 22, derde lid, WVA wordt geregeld dat een S&O-aanvraag nog tijdig is ingediend ingeval deze uiterlijk wordt ingediend op de laatste dag voor aanvang van de periode waarin het speur- en ontwikkelingswerk gaat plaatsvinden. Voorgesteld wordt hierop een uitzondering te maken voor aanvragen die betrekking hebben op een periode die start op 1 januari van een kalenderjaar door voor dergelijke aanvragen 20 december van het daaraan voorafgaande kalenderjaar als uiterste aanvraagdatum te laten gelden. Ten slotte wordt voorgesteld een redactionele wijziging aan te brengen om de wettekst beter in lijn te brengen met de Aanwijzingen voor de regelgeving.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 27a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In het voorgestelde artikel 27a WVA is een delegatiebepaling opgenomen waarmee bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het in geval van een verstoring van de hiervoor ter beschikking gestelde digitale faciliteit bij RVO.nl als verschoonbaar kwalificeren van een termijnoverschrijding ter zake van:

- a. een aanvraag voor een S&O-verklaring als bedoeld in artikel 22, eerste lid, WVA;
- b. een aanvraag voor een S&O-verklaring als bedoeld in artikel 27, eerste lid, WVA;

- c. een opgave van burgerservicenummers als bedoeld in artikel 22, vierde lid, WVA;
- d. een mededeling van de aan speur- en ontwikkelingswerk bestede uren en, indien van toepassing, de gerealiseerde kosten en uitgaven als bedoeld in artikel 24, tweede lid, WVA;
- e. een mededeling dat het aantal aan speur- en ontwikkelingswerk bestede uren minder is dan 500 uren als bedoeld in artikel 27, vierde lid, WVA.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt een definitie van het begrip vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen op te nemen in artikel 3 Wet Vpb 1969. Op grond van het voorgestelde artikel 1.10 Wet IB 2001 werkt deze definitiebepaling door naar de Wet IB 2001 (zie de toelichting op genoemd artikel 1.10). In het voorgestelde artikel 3, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt omschreven wat voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 en de daarop berustende bepalingen, in beginsel (zie hierna), onder het begrip vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger wordt verstaan. Voorgesteld wordt om een onderscheid te maken tussen situaties waarin een belastingverdrag of andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is (waarbij het moet gaan om een belastingverdrag dat, onderscheidenlijk regeling ter voorkoming van dubbele belasting die, voorziet in een regeling voor de heffing over bestanddelen van de winst) en situaties waarin dat niet het geval is.

Voor situaties waarin een dergelijk verdrag of een dergelijke regeling van toepassing is (hierna ook: verdragssituaties) wordt in het voorgestelde artikel 3, vierde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 aangesloten bij de definitie van het begrip vaste inrichting zoals die geldt voor het van toepassing zijnde belastingverdrag of de van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Hiermee wordt zeker gesteld dat de definitie van het begrip vaste inrichting voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 overeenstemt met de definitie van dat begrip in het betreffende belastingverdrag of in de betreffende regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Dit betekent dat ook de wijzigingen in de definitie van het begrip vaste inrichting in een belastingverdrag of andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting die het gevolg zijn van de werking van het MLI doorwerken in de definitie van het begrip vaste inrichting voor de toepassing van de Wet Vpb 1969.

Voor situaties waarin geen belastingverdrag of andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting in de hiervoor bedoelde zin van toepassing is (hierna ook: niet-verdragssituaties) wordt in het voorgestelde artikel 3, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde vijfde tot en met twaalfde lid van genoemd artikel 3, een definitie van het begrip vaste inrichting opgenomen. Deze definitie is grotendeels ontleend aan de definitie die op dit moment is opgenomen in artikel 15f Wet Vpb 1969 en die relevant is voor de toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Omdat de definitie uit het voorgestelde artikel 3, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 in niet-verdragssituaties voor toepassing van de gehele Wet Vpb 1969 geldt, wordt voorgesteld artikel 15f Wet Vpb 1969 te laten vervallen.

De definitie van het begrip vaste inrichting die wordt opgenomen in artikel 3, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde vijfde tot en met twaalfde lid van genoemd artikel 3, wijkt op enkele onderdelen af van de thans in artikel 15f Wet Vpb 1969 opgenomen definitie om deze in lijn te brengen met de – in verband met het Base

Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project – in 2017 geactualiseerde versie van artikel 5 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)⁸⁴ en het commentaar daarop (zie het algemeen deel van deze memorie).

De voorgestelde definitie van het begrip vaste inrichting heeft ook gevolgen voor de invulling van het begrip vaste vertegenwoordiger dat in beginsel onderdeel is van het begrip vaste inrichting. Volgens de systematiek uit het OESO-modelverdrag worden de werkzaamheden van een vaste vertegenwoordiger die optreedt voor een belastingplichtige namelijk aangemerkt als vaste inrichting voor de belastingplichtige. Het voorgestelde artikel 3, vijfde lid, Wet Vpb 1969 omschrijft enkele specifieke werkzaamheden die – in afwijking van de in artikel 3, vierde lid, Wet Vpb 1969 op te nemen hoofdregel – niet als vaste inrichting worden beschouwd omdat aangenomen wordt dat de werkzaamheid in die situaties van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft. Voorgesteld wordt als eis toe te voegen dat de werkzaamheid ook daadwerkelijk – op basis van de feiten en omstandigheden van het concrete geval – van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft. Specifiek met betrekking tot onderdeel f van genoemd vijfde lid wordt in dat kader voorgesteld als eis toe te voegen dat het totaal van de werkzaamheden van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft. Deze wijzigingen beperken de gevallen waarin geen sprake is van een vaste inrichting omdat wordt aangenomen dat de werkzaamheden slechts van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid hebben.

Het voorgestelde artikel 3, zesde lid, Wet Vpb 1969 bevat de zogenoemde antiframegmentatiebepaling. Genoemd zesde lid beoogt te voorkomen dat werkzaamheden tussen gelieerde lichamen of natuurlijk personen worden gefragmenteerd, waardoor deze op zichzelf beschouwd niet als vaste inrichting worden aangemerkt door toepassing van het voorgestelde artikel 3, vijfde lid, Wet Vpb 1969. In dit verband wordt opgemerkt dat voor de toepassing van onderdeel b van genoemd zesde lid bij het bepalen van het totaal van de werkzaamheden alle werkzaamheden van de belastingplichtige tezamen met de werkzaamheden van de aan hem gelieerde lichamen of natuurlijke personen op diezelfde plaats of op een andere plaats in diezelfde staat in aanmerking worden genomen.

Het voorgestelde artikel 3, zevende lid, Wet Vpb 1969 bevat de zogenoemde antisplitsingsbepaling. Met de antisplitsingsbepaling wordt voorkomen dat op kunstmatige wijze contracten worden opgeknipt om te voorkomen dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden niet kwalificeert als vaste inrichting omdat de daarvoor vereiste duur van twaalf maanden niet wordt overschreden.

Met de voorgestelde tekst van artikel 3, achtste lid, Wet Vpb 1969 worden de criteria voor de vaste vertegenwoordiger aangepast. De criteria voor de vaste vertegenwoordiger worden aangescherpt ten opzichte van de tekst die is opgenomen in het thans geldende artikel 15f, derde lid, Wet Vpb 1969 om te voorkomen dat in zogenoemde commissairstructuren de aanwezigheid van een vaste inrichting wordt ontlopen. Commissairstructuren zijn structuren met een principaal in de woonstaat en een agent in de bronstaat, waarbij de agent overeenkomsten tot stand brengt tussen de principaal en een klant.

Met de voorgestelde tekst van artikel 3, negende lid, Wet Vpb 1969 wordt de uitzondering voor de onafhankelijke vertegenwoordiger aangescherpt. Indien een vertegenwoordiger kwalificeert als onafhankelijke vertegenwoordiger is geen sprake van een vaste vertegenwoordiger en is daarmee geen sprake van een vaste inrichting. Met de voorgestelde aanscherping

⁸⁴ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

ten opzichte van de tekst die is opgenomen in het thans geldende artikel 15f, vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat van een zodanige onafhankelijke vertegenwoordiger geen sprake is wanneer deze uitsluitend of vrijwel uitsluitend optreedt voor de belastingplichtige of een aan hem gelieerd lichaam of aan hem gelieerde natuurlijk persoon. Met het voorgestelde artikel 3, tiende tot en met twaalfde lid, Wet Vpb 1969 wordt invulling gegeven aan de tekst van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag, waarbij voor de terminologie grotendeels wordt aangesloten bij de «Controlled Foreign Companies» (CFC)-maatregel in artikel 13ab Wet Vpb 1969. In het voorgestelde artikel 3, tiende en elfde lid, Wet Vpb 1969 wordt uitgewerkt onder welke omstandigheden er sprake is van een aan de belastingplichtige gelieerd lichaam of gelieerde natuurlijk persoon, met dien verstande dat in afwijking van de definitie in de CFC-maatregel bij de definitie van het begrip belang (opgenomen in genoemd twaalfde lid) een percentage van meer dan 50% van toepassing is.

Bij het opnemen van de definitie van het begrip vaste inrichting volgens de BEPS-maatregelen gericht tegen het kunstmatig ontgaan van de status van een vaste inrichting wordt noodzakelijkerwijs op enkele onderdelen afgeweken van de tekst van het OESO-modelverdrag. Waar dat het geval is, is daarmee geen inhoudelijke wijziging beoogd, met uitzondering van de bepaling van gelieerdheid. Hierbij is ervoor gekozen om zoveel mogelijk aan te sluiten bij een formulering die al in de vennootschapsbelasting wordt gehanteerd (zie hierboven).

Artikel V, onderdeel B (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Bij de vernummering van het tiende lid van artikel 13d Wet Vpb 1969 tot elfde lid per 1 januari 2018 is abusievelijk de verwijzing naar dat lid in het vijfde lid van dat artikel niet aangepast. Met de voorgestelde wijziging van artikel 13d Wet Vpb 1969 wordt dit met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018 hersteld.

Artikel V, onderdeel C (artikel 15ahb van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 15ahb, vierde lid, Wet Vpb 1969 is onder meer geregeld dat de beschikking met betrekking tot het voortgewentelde saldo aan renten op het niveau van een fiscale eenheid (moedermaatschappij) wordt herzien voor zover een bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld deel van dat voortgewentelde saldo aan renten bij ontvoeging van een dochtermaatschappij aan die dochtermaatschappij wordt meegegeven in de zin van het eerste lid van genoemd artikel 15ahb. Het voortgewentelde saldo aan renten van de moedermaatschappij wordt in dat geval verminderd met dat aan de dochtermaatschappij meegegeven deel en de beschikking ten name van de fiscale eenheid wordt dienovereenkomstig herzien. In aanvulling hierop regelt de voorgestelde derde zin van genoemd vierde lid dat het voorgestelde artikel 15bb, tweede lid, Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing is op de beschikking inzake het deel van het voortgewentelde saldo aan renten dat wordt meegegeven aan de ontvoegde dochtermaatschappij. Met genoemd tweede lid wordt kort gezegd in een mogelijkheid voorzien een beschikking met betrekking tot een voort te wentelen saldo aan renten te herzien. Doordat de voorgestelde derde zin van genoemd vierde lid genoemd tweede lid van overeenkomstige toepassing verklaart, wordt geregeld dat ook de beschikking inzake het aan de dochtermaatschappij meegegeven deel van het voortgewentelde saldo aan renten van de fiscale eenheid kan worden herzien. Voor een nadere toelichting op de voorwaarden waaronder

herziening mogelijk is, wordt verwezen naar de toelichting op genoemd tweede lid.

Artikel V, onderdeel D (artikelen 15bb en 15bc van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 15bb Wet Vpb 1969 geeft de inspecteur de voor bezwaar vatbare beschikking inzake het bedrag van het voort te wentelen saldo aan renten, bedoeld in artikel 15b, vijfde lid, Wet Vpb 1969, gelijktijdig met de aanslag over het jaar waarin dat saldo is ontstaan. Voorts regelt genoemd eerste lid dat dat bedrag op het aanslagbiljet afzonderlijk wordt vermeld.

Met de eerste zin van het tweede lid van genoemd artikel 15bb wordt geregeld dat indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het voortgewentelde saldo aan renten van een jaar ingevolge het eerste lid van dat artikel bij voor bezwaar vatbare beschikking te hoog is vastgesteld, de inspecteur die beschikking kan herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking (herzieningsmogelijkheid). De beschikking met betrekking tot het voort te wentelen saldo aan renten kan in dat geval echter alleen worden herzien als sprake is van een nieuw feit voor de inspecteur, een feit ter zake waarvan de belastingplichtige te kwade trouw is of een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout. Dat is geregeld in de tweede zin en deels in de derde zin van het tweede lid van genoemd artikel 15bb.

Ingevolge de derde zin van het tweede lid van genoemd artikel 15bb wordt ook artikel 16, derde en vierde lid, AWR van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de beschikking, bedoeld in het eerste lid van genoemd artikel 15bb. Op die wijze wordt geregeld dat met betrekking tot de termijn waarbinnen een hiervoor bedoelde herziening kan plaatsvinden de navorderingstermijn van artikel 16 AWR van overeenkomstige toepassing is. Dat heeft mede tot gevolg dat ingeval de inspecteur de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar toepast in verband met een voorwerp van vennootschapsbelasting dat in een bepaald belastingjaar in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen – daaronder bijvoorbeeld begrepen de situatie dat in het buitenland een voordeel of grondslagverminderende post opkomt die invloed heeft op de gecorrigeerde winst of dat in het buitenland rentebaten opkomen – ten aanzien van dat belastingjaar de uitwerking van de earningsstripping-maatregel opnieuw kan worden getoetst en de inspecteur de beschikking inzake het voort te wentelen saldo aan renten in overeenstemming met deze toets kan herzien.

Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 15bc Wet Vpb 1969 wordt het (bedrag van het) voortgewentelde saldo aan renten dat in aftrek komt bij het bepalen van de winst van een jaar bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Voorts wordt ingevolge genoemd eerste lid dat saldo aan renten bij voor bezwaar vatbare beschikking gelijktijdig vastgesteld met de belastingaanslag over het jaar waarin dat voortgewentelde saldo aan renten in aftrek komt bij het bepalen van de winst van dat jaar.

Het tweede lid van genoemd artikel 15bc regelt dat het bedrag van het in aftrek gekomen voortgewentelde saldo aan renten afzonderlijk op het aanslagbiljet wordt vermeld.

Het derde lid van genoemd artikel 15bc regelt dat rechtsmiddelen (bezwaar en beroep) tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid van dat artikel uitsluitend betrekking kunnen hebben op de toepassing van de artikelen 15b, vijfde lid, en 15ba Wet Vpb 1969.

Artikel V, onderdeel E (artikel 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 15e, tweede lid, onderdelen a en b, Wet Vpb 1969 is redactioneel van aard. In verband met het voorstel artikel 15f Wet Vpb 1969 te laten vervallen (zie de toelichting bij artikel V, onderdeel F) en de definitie van het begrip vaste inrichting met betrekking tot niet-verdragssituaties op te nemen in het voorgestelde artikel 3, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde vijfde tot en met twaalfde lid van genoemd artikel 3, wordt artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, Wet Vpb 1969 daarop aangepast. Met de voorgestelde wijziging van artikel 15e, derde en vierde lid, Wet Vpb 1969 wordt de tekst van die leden in overeenstemming gebracht met de tekst van artikel 17a, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Ook die wijziging is redactioneel van aard.

Artikel V, onderdeel F (artikel 15f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met de opname van de definitie van het begrip vaste inrichting met betrekking tot niet-verdragssituaties in het voorgestelde artikel 3, vierde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, in samenhang met het voorgestelde vijfde tot en met twaalfde lid van genoemd artikel 3, is een separate definitie van dat begrip in artikel 15f Wet Vpb 1969 niet meer nodig en wordt voorgesteld dat artikel te laten vervallen.

Artikel V, onderdeel G (artikel 29h van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 29h, eerste lid, Wet Vpb 1969 is technisch van aard. De Wet Vpb 1969 is een belastingwet in de zin van de AWR en het is de inspecteur, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, AWR, die op grond van hoofdstuk VIIIA AWR bestuurlijke boeten oplegt als het gaat om belastingwetten. Met de voorgestelde wijziging van artikel 29h, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt die bepaling hiermee in overeenstemming gebracht.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 9 van de Wet belasting op personenauto's en motorrijwielen 1992)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 9 Wet BPM 1992 wordt voor het bepalen van de grondslag – de CO₂-uitstoot – voor de berekening van de belasting vastgesteld op welke wijze de CO₂-uitstoot wordt bepaald en wanneer deze is bepaald wat de daarbij verschuldigde belasting behoort. Deze wijziging houdt verband met de vervanging van Verordening (EG) nr. 692/2008⁸⁵ door Verordening (EU) 2017/1151⁸⁶, die de geharmoniseerde

⁸⁵ Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie van 18 juli 2008 tot uitvoering en wijziging van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de type goedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (PbEU 2008, L 199).

⁸⁶ Verordening (EU) 2017/1151 van de Commissie van 1 juni 2017 tot aanvulling van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad, Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie en Verordening (EU) nr. 1230/2012 van de Commissie en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie (PbEU 2017, L 175).

testmethode om de hoogte van de CO₂-uitstoot te meten bij personenauto's vaststelt. Artikel 9, twaalfde lid, Wet BPM 1992 wordt zodanig aangepast dat indien de CO₂-uitstoot uitsluitend is gemeten overeenkomstig bijlage XII bij Verordening (EG) nr. 692/2008 voor de berekening van de verschuldigde belasting wordt uitgegaan van de wettelijke bepalingen met betrekking tot de maatstaf van heffing en het tarief zoals die golden op de datum eerste toelating van die personenauto. Daarnaast worden de tarieven en CO₂-schijfgrenzen aangepast om de budgettaire impact van deze aanpassing van de testmethode zoveel als mogelijk te minimaliseren. Voor een nadere toelichting over de aanpassingen die verband houden met de vervanging van de testmethode wordt verwezen naar het algemeen deel van deze toelichting.

In artikel 9 Wet BPM 1992 is voorts een toeslag opgenomen voor personenauto's en bestelauto's die worden aangedreven door een motor met een compressieontsteking. Dit waren tot op heden alleen voertuigen aangedreven door een motor die zijn kracht ontleent aan diesel. Deze dieseltoeslag strekt ertoe het voordeel van de lagere dieselaccijns ten opzichte van de benzineaccijns te compenseren.

De dieseltoeslag sluit aan bij het motortype van de personenauto dan wel de bestelauto, een motor met compressieontsteking. Dit type motor werd tot heden alleen toegepast in voertuigen die op diesel rijden. Inmiddels zijn er echter ook benzineauto's ontwikkeld die worden aangedreven door een motor met een compressieontsteking. Om te voorkomen dat de dieseltoeslag ook voor dergelijke op benzine rijdende personenauto's en bestelauto's gaat gelden, wordt artikel 9, eerste, tweede, derde, en dertiende lid, Wet BPM 1992 aangepast. De dieseltoeslag wordt toegepast op personenauto's en bestelauto's die worden aangedreven door een motor met compressieontsteking die zijn kracht kan ontleenen aan diesel. De hiervoor genoemde benzineauto die wordt aangedreven door een motor met compressieontsteking kan zijn kracht niet ontleenen aan diesel en zal daarmee buiten de dieseltoeslag vallen.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 10 van de Wet belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Aangezien in dit wetsvoorstel wordt voorzien in een wijziging van artikel 9, twaalfde lid, Wet BPM 1992 waarbij een wijze van berekening van de verschuldigde belasting wordt geregeld, is het noodzakelijk deze berekeningswijze ook te noemen in artikel 10, eerste lid, Wet BPM 1992. Artikel VI, onderdeel B, voorziet daarin.

Artikel VII

Artikel VII (Artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Zoals toegelicht het algemeen deel van dit wetsvoorstel is het kabinet voornemens het halftarief in de Wet MRB 1994 voor auto's met een conform de NEDC-testmethode vastgestelde CO₂-uitstoot van meer dan 0 g/km maar niet meer dan 50 g/km te respecteren tot het moment van het opleveren van het nieuwe mrb-systeem. Hiertoe is het noodzakelijk dat de wettekst zoals deze luidde op 30 juni 2020 van overeenkomstige toepassing blijft. De voorgestelde wijzigingen zorgen hiervoor.

Artikel VIII

Artikel VIII (Artikel 23b van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Artikel 23b, tweede lid, Wet MRB 1994 wordt voor de toepassing van artikel 23b, eerste lid, Wet MRB 1994 op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip zodanig aangepast dat wordt aangesloten bij de definitie

van CO₂-uitstoot zoals opgenomen in artikel 9, elfde lid (nieuw), Wet BPM 1992. Hierdoor geldt het in artikel 23b, eerste lid, onderdeel b, Wet MRB 1994 bedoelde halftarief nadat dit wetsvoorstel tot wet is verheven en artikel VIII bij koninklijk besluit in werking is getreden voor personenauto's met een CO₂-uitstoot van meer dan 0 g/km maar niet meer dan 50 g/km zoals deze is vastgesteld conform de WLTP-testmethode. Hierdoor zou men voor sommige personenauto's waarvoor men thans recht heeft op dat halftarief nadat dit wetsvoorstel tot wet is verheven en de wijziging opgenomen bij artikel VIII bij koninklijk besluit in werking is getreden niet langer in aanmerking komen voor dat halftarief. Voorgesteld wordt om voor de toepassing van dit halftarief voor gevallen van voor de inwerking-treding van deze wijziging te voorzien in overgangsrecht. Door toevoeging van het voorgestelde derde lid aan artikel 23b Wet MRB 1994 blijft het halftarief van artikel 23b, eerste lid, onderdeel b, van die wet gelden voor personenauto's waarvoor voordat dit wetsvoorstel tot wet is verheven en de wijziging opgenomen bij artikel VIII bij koninklijk besluit in werking is getreden gold op grond van de CO₂-uitstoot vastgesteld conform de NEDC-testmethode. Deze aanpassing wordt nader toegelicht in het algemeen deel van de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel. In de inwerkingtredingsbepaling van het onderhavige wetsvoorstel is bepaald dat bij het koninklijk besluit dat voorziet in de inwerkingtreding van artikel VIII, de datum van die inwerkingtreding gaat gelden als de datum die bepalend is of artikel 23b, derde lid, Wet MRB 1994 voor bedoelde personenauto's van toepassing is. In de tekst van dit wetsvoorstel wordt deze datum aangeduid als datum X. Uiteraard zal tussen de bekendmaking van bedoeld koninklijk besluit en het tijdstip van inwerkingtreding voldoende tijd zitten om de burger de gelegenheid te geven daarmee rekening te houden.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 23 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

In artikel 23 Wbm wordt met betrekking tot een uitzondering op een van de belastbare feiten van de afvalstoffenbelasting een nieuw vierde lid ingevoegd. Deze wijziging beperkt de reikwijdte van artikel 23, eerste lid, onderdeel b, Wbm. Ingevolge genoemd onderdeel b wordt de afvalstoffenbelasting geheven ter zake van de verwijdering (storten of verbranden) van afvalstoffen binnen de inrichting waarin deze zijn ontstaan. Dit geldt onder meer voor verbrandingsresten die zijn ontstaan door het verbranden van afvalstoffen. Artikel 23, vierde lid (nieuw), Wbm regelt dat het eerste lid, onderdeel b, van dat artikel niet van toepassing is op de verwijdering van verbrandingsresten binnen de inrichting waarin deze verbrandingsresten zijn ontstaan, voor zover die verbrandingsresten zijn ontstaan door het verbranden van aan die inrichting ter verwijdering afgegeven afvalstoffen ter zake waarvan afvalstoffenbelasting is geheven. In alle andere situaties blijft genoemd onderdeel b van toepassing. Hierbij valt te denken aan verbrandingsresten waarvoor een vrijstelling geldt, zoals zuiveringsslib. Vooruitlopend op wetgeving is eerder dit jaar een overeenkomstige goedkeuring opgenomen in het beleidsbesluit belastingen op milieugrondslag.⁸⁷ Die goedkeuring zal komen te vervallen met de inwerkingtreding van onderhavige wijziging.

⁸⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2019, nr. 2019-98996 (Stcrt. 2019, 36800).

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 37h van de Wet waardering onroerende zaken)

Met artikel 37h van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) is voorzien in een delegatiegrondslag om bestuursorganen aan te wijzen die voor een specifiek omschreven doel bevoegd zijn tot gebruik van het waardegegeven (de WOZ-waarde) en de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken van een onroerende zaak. Dergelijke bestuursorganen zijn aangewezen in artikel 10 van het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken (UB kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ).

Het kan echter voorkomen dat bestuursorganen (alleen) de bij een waardegegeven behorende temporele en meta-kenmerken nodig hebben voor het omschreven doel. Zo heeft de Autoriteit Consument & Markt (ACM) slechts inzicht nodig in de objectafbakening van een onroerende zaak (een meta-kenmerk) en de periode waarin dat gegeven geldig is (een temporeel kenmerk) voor het vaststellen van een aansluiting in het kader van het toezicht op grond van de Gaswet en de Elektriciteitswet 1998. De huidige delegatiegrondslag biedt niet de mogelijkheid bestuursorganen aan te wijzen die alleen bevoegd zijn dergelijke temporele en meta-kenmerken te gebruiken. Met de voorgestelde aanpassing wordt de delegatiegrondslag uitgebreid met deze beperktere aanwijzingsmogelijkheid.

Concreet gebeurt dit door in de bepaling op te nemen dat bestuursorganen worden aangewezen die bevoegd zijn tot gebruik van «een waardegegeven of de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken», waarbij «of» dient te worden gelezen als «en/of».⁸⁸ Van die beperktere aanwijzingsmogelijkheid zal in elk geval gebruik worden gemaakt voor het aanwijzen van de ACM.

Artikel X, onderdeel B (artikel 40a van de Wet waardering onroerende zaken)

Voorgesteld wordt de tot en met 30 september 2016 in artikel 40a Wet WOZ opgenomen delegatiegrondslag met terugwerkende kracht te herintroduceren.⁸⁹ Daartoe wordt het huidige artikel 40a Wet WOZ vernummerd tot artikel 40b Wet WOZ. Verder wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele redactionele verbeteringen aan te brengen, onder meer om de tekst nader in overeenstemming te brengen met de voorgestelde wijziging van artikel 37h Wet WOZ.

Het voorgestelde artikel 40a Wet WOZ voorziet in een bepaling met een delegatiegrondslag voor het aanwijzen van derden die het waardegegeven (de WOZ-waarde) of de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken van een bepaalde onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient op hun verzoek verstrekt kunnen krijgen via de landelijke voorziening WOZ en bevoegd zijn tot gebruik van dat waardegegeven of de daarbij behorende temporele en meta-kenmerken ten behoeve van de bij die algemene maatregel van bestuur aan te wijzen doeleinden.

Dergelijke derden zijn op basis van artikel 40a Wet WOZ zoals dat artikel op genoemde datum luidde reeds aangewezen in artikel 11 UB kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ.

Gezien het feit dat artikel 40a Wet WOZ zoals dat artikel op genoemde datum luidde niet had moeten vervallen omdat de verstrekking van

⁸⁸ Zie aanwijzing 3.12 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

⁸⁹ Voor een uitgebreidere toelichting op dat artikel wordt derhalve verwezen naar de toelichting op dat artikel in de memorie van toelichting bij Overige fiscale maatregelen 2010, Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 83.

waardegegevens aan de aangewezen derden onverkort wenselijk is gebleven, wordt voorgesteld aan het voorgestelde artikel 40a Wet WOZ terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 oktober 2016.

Artikel XI

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

De voorgestelde tekst van artikel 3a AWR bevat voor de belastingheffing de essentie van de voorgestelde maatregel met betrekking tot de uitgaande berichten van de Belastingdienst: het keuzerecht en de delegatiegrondslag voor de op het keuzerecht te maken uitzonderingen. Het eerste lid van genoemd artikel 3a bevat het principiële keuzerecht. Het keuzerecht is een verbijzondering van de regels die zijn opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) betreffende het elektronische berichtenverkeer tussen bestuursorganen en burgers/bedrijven.⁹⁰ De in genoemd eerste lid op te nemen woorden «hetzij» en «alle berichten» brengen tot uitdrukking dat een gemaakte keuze geldt voor alle rijksbelastingen. Er kan dus niet bij het ene belastingmiddel worden gekozen voor verzending van berichten langs elektronische weg en bij het andere belastingmiddel voor verzending van berichten per post. Zie hierover ook het algemeen deel van deze memorie.

Het derde lid van genoemd artikel 3a bevat de delegatiegrondslag op grond waarvan bij ministeriële regeling berichten, groepen personen en omstandigheden kunnen worden aangewezen waarvoor, voor wie, respectievelijk waaronder, geldt dat berichten uitsluitend digitaal of uitsluitend per post door de Belastingdienst naar de belastingplichtige of inhoudingsplichtige worden verzonden. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. De genoemde uitzonderingen zullen worden opgenomen in de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst, die tevens in overeenstemming zal worden gebracht met de voorgestelde wetswijzigingen.

Het vierde lid van genoemd artikel 3a, ten slotte, stelt buiten twijfel dat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een keuze kan herzien. Voor het geval dat het nodig mocht blijken dat de mogelijkheid een keuze te herzien wordt verbonden aan bepaalde voorwaarden, bijvoorbeeld dat de keuze niet meer dan één keer per maand kan worden herzien om overbelasting van de keuzeregistratie- en verwerkingsvoorziening te voorkomen, wordt in genoemd vierde lid ook geregeld dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het herzien van een gemaakte keuze.

De essentie van de voorgestelde maatregel – het keuzerecht – kan pas worden ingevoerd op het moment dat de Belastingdienst een keuzeregistratie- en verwerkingsvoorziening operationeel heeft (zie ook het algemeen deel van deze memorie) en voldoende berichtenstromen zijn gedigitaliseerd. De invoering zal het tempo volgen dat de Belastingdienst aankan. Het tempo zal mede afhangen van de benodigde capaciteit om andere maatregelen te realiseren. Mochten naderhand nieuwe maatregelen een beroep doen op de capaciteit, dan zal dit effect hebben op het tempo van invoering. De datum van inwerkingtreding wordt daarom bij koninklijk besluit vastgesteld.

⁹⁰ Thans is bij de Tweede Kamer een wetsvoorstel aanhangig dat voorziet in een modernisering van dat berichtenverkeer. Dat betreft het bij koninklijke boodschap van 18 juli 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht in verband met de herziening van afdeling 2.3 van die wet (Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer) (Kamerstukken 35 261).

Artikel XI, onderdeel B (artikel 3b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Het voorgestelde artikel 3b AWR voorziet wat de inkomende berichten betreft in een wettelijk kader. Als gevolg van de afschaffing van de verplichting om elektronisch met de Belastingdienst te communiceren krijgen burgers zonder nadere regeling logischerwijs de keuze om een bericht digitaal dan wel per post naar de Belastingdienst te sturen. Voor bepaalde berichten moet op die keuzemogelijkheid evenwel een uitzondering kunnen worden gemaakt. De uitgezonderde berichten worden vermeld in een ministeriële regeling. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XI, onderdeel C (artikel 9 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voorgesteld wordt om met betrekking tot belastingen die ingevolge de belastingwet bij wege van aanslag worden geheven aan artikel 9 AWR een lid toe te voegen, waarin wordt bepaald dat indien voordat de aanslag door de inspecteur is vastgesteld en zonder een voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte gegevens worden verstrekt die ook en op dezelfde wijze zouden moeten worden verstrekt in geval van een aan die verstrekking van gegevens voorafgaande uitnodiging tot het doen van aangifte (uda), die verstrekking van gegevens wordt aangemerkt als het op uitnodiging doen van aangifte. Op grond van het wettelijke systeem kan alleen formeel aangifte worden gedaan na een verzonden of uitgereikte uda. Op grond van artikel 8, eerste lid, AWR is iedereen die is uitgenodigd tot het doen van aangifte gehouden aangifte te doen door onder andere de in de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen, te ondertekenen en in te leveren of toe te zenden. In de praktijk komt het steeds vaker voor dat een ingevuld aangiftebiljet bij de Belastingdienst wordt ingediend zonder een vooraf verzonden of uitgereikte uda van de inspecteur, de zogenoemde spontane aangiften. Met het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 9 worden dergelijke spontane aangiften in bepaalde gevallen aangemerkt als een na een verzonden of uitgereikte uda gedane aangifte. Hierdoor zijn bij die categorie spontane aangiften de wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden van toepassing, te weten de omkering van de bewijslast ter zake van het niet doen van de vereiste aangifte, vergrijpboete bij de primitieve aanslag en navordering wegens kwade trouw, die ook van toepassing zijn bij een aangifte die wordt ingediend na een verzonden of uitgereikte uda. Niet iedere (spontane) verstrekking van gegevens zal zoals gezegd worden aangemerkt als een na een verzonden of uitgereikte uda gedane aangifte. Op grond van het voorgestelde vierde lid van artikel 9 AWR geldt de voorgestelde gelijkstelling uitsluitend indien gegevens worden verstrekt die ook en op dezelfde wijze zouden zijn verstrekt na uitreiking van een uda aan de betreffende vermoedelijke belastingplichtige of aan een derde ingeval aangelegenheden van die derde door de belastingwet worden aangemerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is.⁹¹ Feitelijk betekent dit dat uitsluitend sprake is van een verstrekking van gegevens als bedoeld in het voorgestelde vierde lid van artikel 9 AWR indien de verstrekte gegevens zijn opgenomen en ondertekend in een door de Belastingdienst goedgekeurd (al dan niet elektronisch) en origineel aangiftebiljet. Indien gegevens op een andere wijze worden verstrekt, zal deze verstrekking worden aangemerkt als een verzoek tot uitreiking van een uda als bedoeld in artikel 6, tweede of derde lid, AWR. Verder dient de verstrekking van gegevens plaats te vinden vóór de vaststelling van de definitieve aanslag. Daaronder wordt ook begrepen

⁹¹ Artikel 6, eerste lid, AWR.

de verstrekking van gegevens die plaatsvindt na afloop van de aanslagtermijn en waar derhalve geen definitieve aanslag meer zal worden vastgesteld.

Artikel XI, onderdeel D (artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 11 AWR is onder andere geregeld dat de bevoegdheid van de inspecteur om de aanslag vast te stellen bij aanslagbelastingen vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan (aanslagtermijn). De aanslagtermijn wordt verlengd met de duur van een door de inspecteur eventueel verleend uitstel voor het doen van aangifte. In de praktijk komt het voor dat tegen het einde van de aanslagtermijn om uitreiking van een uda wordt verzocht of een spontane aangifte wordt ingediend. Deze gang van zaken heeft onder omstandigheden tot gevolg dat de inspecteur te weinig tijd heeft om de belastingschuld en aanslag correct vast te stellen. Met de voorgestelde wijziging van het derde lid van genoemd artikel 11 wordt de aanslagtermijn, indien om uitreiking van een uda wordt verzocht of een spontane aangifte als bedoeld in het voorgestelde vierde lid van artikel 9 AWR wordt gedaan binnen zes maanden voor het einde van de aanslagtermijn, met zes maanden verlengd. Indien bijvoorbeeld een spontane aangifte inkomstenbelasting over het belastingjaar 2020 wordt ingediend op of na 1 juli 2023 doch uiterlijk op 31 december 2023, eindigt de aanslagtermijn op 30 juni 2024.

Artikel XI, onderdeel E (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 16 AWR is onder andere geregeld dat de bevoegdheid van de inspecteur om bij aanslagbelastingen in bepaalde gevallen de te weinig geheven belasting dan wel de ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting na te vorderen vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan (navorderingstermijn). De navorderingstermijn is twaalf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Overeenkomstig de voorgestelde wijziging van artikel 11 AWR wordt voorgesteld via een nieuw vijfde lid de navorderingstermijn van artikel 16, derde en vierde lid, AWR met zes maanden te verlengen, indien om uitreiking van een uda wordt verzocht of een spontane aangifte als bedoeld in het voorgestelde vierde lid van artikel 9 AWR wordt gedaan binnen zes maanden voor het einde van de navorderingstermijn. Indien bijvoorbeeld de reguliere navorderingstermijn van vijf jaren van toepassing is en een spontane aangifte inkomstenbelasting over het belastingjaar 2020 wordt ingediend op of na 1 juli 2025 doch uiterlijk op 31 december 2025, eindigt de navorderingstermijn op 30 juni 2026.

Artikel XI, onderdeel F (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met het voorgestelde artikel 24a, vijfde lid, AWR wordt door middel van een fictie gewaarborgd dat ingeval een beschikking waarbij een bestuurlijke boete is opgelegd (boetebeschikking) en een beschikking tot openbaarmaking van een boetebeschikking in één geschrift zijn vervat, een bezwaarschrift tegen de boete – ook in gevallen waarin niet expliciet ook tegen de beschikking tot openbaarmaking bezwaar wordt gemaakt – geacht wordt eveneens te zijn gericht tegen de openbaarmaking van die boete. Dit is alleen anders indien uit het bezwaarschrift expliciet blijkt dat

het bezwaarschrift niet tegen de beschikking tot openbaarmaking is gericht. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat dit andersom niet geldt voor de situatie waarin uitsluitend bezwaar wordt gemaakt tegen de beschikking tot openbaarmaking van de boetebeschikking. Een bezwaarschrift tegen de beschikking tot openbaarmaking wordt derhalve niet geacht mede te zijn gericht tegen de boetebeschikking.

Artikel XI, onderdelen G, H en I (artikelen 26b, 27h en 28 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor de fase bij de belastingrechter gelden enkele schakelbepalingen. Het voorgestelde artikel 24a, vijfde lid, AWR dient van overeenkomstige toepassing te zijn in de fase van beroep, hoger beroep en beroep in cassatie, zodat de medeplegende beroepsbeoefenaar onder de in de toelichting op genoemd artikel 24a, vijfde lid, genoemde omstandigheden net als in de bezwaarfase met één beroepschrift kan opkomen tegen zowel de boete als de openbaarmaking van die boete. Dit wordt geregeld met de voorgestelde wijziging van de artikelen 26b, tweede lid, 27h, tweede lid, en 28, zesde lid, AWR.

Artikel XI, onderdelen J en K (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In de artikelen 30f, vierde lid, en 30fc, vierde lid, AWR is op dit moment onder meer bepaald dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht ingeval de (voorlopige of definitieve) aanslag vennootschapsbelasting is vastgesteld overeenkomstig een ingediende aangifte vennootschapsbelasting die is ontvangen voor de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Ingevolge de voorgestelde wijziging wordt voortaan geen belastingrente in rekening gebracht ingeval de (voorlopige of definitieve) aanslag vennootschapsbelasting is vastgesteld overeenkomstig een ingediende aangifte vennootschapsbelasting die is ontvangen voor de eerste dag van de zesde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Uitgaande van een tijdvak van een kalenderjaar betekent dit dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de aangifte vennootschapsbelasting is ingediend voor 1 juni (in plaats van 1 april), en de (voorlopige of definitieve) aanslag overeenkomstig de aangifte wordt vastgesteld.

De voorgestelde maatregel treedt in werking met ingang van 1 januari 2020 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen die zien op belastingtijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2019. Dit betekent dat bij de vennootschapsbelasting geen belastingrente in rekening wordt gebracht als de aangifte die ziet op een belastingtijdvak dat is aangevangen op of na 2019 wordt ingediend voor de eerste dag van de zesde maand na het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en de (voorlopige of definitieve) belastingaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte.

Artikel XI, onderdeel L (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voorgesteld wordt in artikel 30g AWR twee wijzigingen aan te brengen. Met de voorgestelde wijziging van artikel 30g, tweede lid, onderdeel b, AWR wordt voor belastingaanslagen erfbelasting ter zake van een verkrijging ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde geregeld dat het tijdvak waarover belastingrente wordt gerekend, niet reeds aanvangt op de dag van de vervulling van de voorwaarde, maar pas acht maanden daarna. Daarmee wordt aangesloten bij de in artikel 30g, tweede

lid, onderdeel a, AWR opgenomen regeling voor belastingaanslagen ter zake van een overlijden.

In het voorgestelde artikel 30g, zevende lid, AWR wordt bepaald dat artikel 45, tweede en derde lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956) van overeenkomstige toepassing is met betrekking tot de toepassing van artikel 30g, tweede lid, onderdelen a en b, en vierde lid, AWR. Artikel 45, tweede en derde lid, SW 1956 ziet op de aanpassing van de termijnen voor het doen van aangifte in de situatie dat onzekerheid bestaat omtrent de persoon van de erfgenaam of de heffing van de belasting door zwangerschap, onbeheerde nalatenschappen waarvoor nog geen vereffenaar is benoemd, verkrijgingen ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde, verkrijgingen ten gevolge van aanvaarding nadat eerst verwerping had plaatsgehad, verkrijgingen ten gevolge van een afstand door een verkrijger onder een ontbindende voorwaarde en verkrijgingen ten gevolge van de uitoefening van een wilsrecht of ten gevolge van een kantonrechterlijke beschikking omtrent het vruchtgebruik. Met de voorgestelde wijzigingen wordt bewerkstelligd dat de voor die situaties voor de aangiftetermijn geldende regeling op overeenkomstige wijze gaat gelden voor de vaststelling van de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht (ingeval belastingrente in rekening wordt gebracht) en voor de voorwaarde waaronder geen belastingrente in rekening wordt gebracht. Dat heeft derhalve tot gevolg dat in de genoemde situaties ook voor het in rekening brengen van belastingrente een andere termijn dan de als hoofdregel geldende termijn van acht maanden na het overlijden geldt.

Artikel XI, onderdeel M (artikel 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 67n, derde lid, AWR behelst in de sfeer van bestuurlijke beboeting een uitbreiding van de uitsluiting van de inkeerregeling langs twee lijnen. Ten eerste wordt de uitsluiting van de inkeerregeling uitgebreid met box 2-inkomen. Hiertoe strekt de toevoeging van de woorden «inkomen uit aanmerkelijk belang». Ten tweede wordt voorgesteld de uitsluiting van de inkeerregeling uit te breiden met inkomen uit sparen en beleggen dat in het binnenland is opgekomen. Dit wordt bereikt door de zinsnede «dat in het buitenland is opgekomen» te laten vervallen. Voor de achtergrond van deze wijzigingen wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XI, onderdeel N (artikel 67r van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voorgesteld wordt de openbaarmaking van een bestuurlijke boete in een nieuwe afdeling van hoofdstuk VIIIA AWR op te nemen, bestaande uit een artikel 67r.

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 67r AWR is een aantal voorwaarden opgenomen waaronder de inspecteur een bestuurlijke boete openbaar maakt. Ten eerste dient het een overtreder als bedoeld in artikel 5:1, tweede lid, Awb te betreffen. Dit betekent dat het alleen om de medeplegende beroepsbeoefenaar gaat aangezien het een overtreder betreft die bijstand verleent. Wat het begrip «overtreder» betreft, wordt de feitelijke toets gehanteerd of diegene dergelijke bijstand verleent. Zijn formele functie is daarbij niet van belang. Het kan immers voorkomen dat dergelijke werkzaamheden worden uitgeoefend door een medewerker van een administratie- of trustkantoor, maar ook door een advocaat, notaris of belastingadviseur. Ten tweede moet het gaan om een vergrijp. Vergrijpen in de zin van de AWR zijn vermeld in de artikelen 10a, 67cc, 67d, 67e en 67f AWR. Het gaat, kort gezegd, om schending van een spontane informatieplicht (artikel 10a AWR), het verstrekken van onjuiste of

onvolledige gegevens of inlichtingen in een verzoek tot het vaststellen van een voorlopige aanslag of in een verzoek om herziening (artikel 67cc AWR), het niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte voor een aanslagbelasting (artikel 67d AWR), het veroorzaken dat de aanslag tot een te laag bedrag wordt vastgesteld of anderszins te weinig belasting wordt geheven (artikel 67e AWR) en het niet, gedeeltelijk niet dan wel niet tijdig betalen van een aangiftebelasting (artikel 67f AWR). Ten derde moet het gaan om een vergrijp dat opzettelijk is begaan. Hieronder wordt conform de heersende leer in het fiscale boeterecht ook voorwaardelijk opzet begrepen. Grove schuld is dus onvoldoende. Ten vierde moet de overtreding (het vergrijp) zijn begaan door een overtreder tijdens de door hem beroeps- of bedrijfsmatig verleende bijstand bij het door de belastingplichtige of inhoudingsplichtige voldoen aan diens uit een belastingwet voortvloeiende verplichtingen. Ten vijfde kan een vergrijpboete pas openbaar worden gemaakt als zowel de boetebeschikking als de beschikking tot openbaarmaking van die boetebeschikking onherroepelijk vaststaat.

In het tweede lid van genoemd artikel 67r wordt in lijn met de terminologie die voortvloeit uit het gesloten stelsel van rechtsbescherming van de AWR bepaald dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking besluit tot openbaarmaking van de boetebeschikking. De beschikking tot openbaarmaking van de boetebeschikking vindt uiterlijk plaats op het moment van oplegging van die bestuurlijke boete. Na oplegging van de bestuurlijke boete kan de inspecteur dus niet meer het besluit nemen tot openbaarmaking van de boetebeschikking. Zowel tegen de boetebeschikking als tegen de beschikking tot openbaarmaking van die boetebeschikking staan voor de medeplegende beroepsbeoefenaar de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep open.

Het derde lid van genoemd artikel 67r voorziet erin dat de inspecteur, vóórdat hij besluit tot openbaarmaking van een boetebeschikking, de medeplegende beroepsbeoefenaar in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen. Er is voor gekozen om in die gelegenheid tot het naar voren brengen van een zienswijze expliciet te voorzien. Hiermee krijgt de medeplegende beroepsbeoefenaar de kans om gemotiveerd toe te lichten waarom openbaarmaking disproportioneel zou zijn en dus van openbaarmaking zou moeten worden afgezien. Een dergelijke naar voren gebrachte zienswijze verschaft de inspecteur bovendien mogelijk informatie waar hij niet zelf al over beschikt. Deze informatie draagt er dus op haar beurt weer aan bij dat de inspecteur beter geïnformeerd de op grond van het vierde lid van genoemd artikel 67r voorgeschreven afweging kan maken.

Ingevolge het vierde lid van genoemd artikel 67r moet de inspecteur alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval in aanmerking nemen bij de afweging tussen het belang van de medeplegende beroepsbeoefenaar bij geheimhouding enerzijds (bescherming van diens persoonlijke levenssfeer) en het belang van de maatschappij bij openbaarmaking anderzijds (voorlichting van het publiek). In dit kader speelt uiteraard op grond van het derde lid van genoemd artikel 67r een eventuele zienswijze een rol, maar bijvoorbeeld ook het boetebedrag en of de medeplegende beroepsbeoefenaar sinds het begaan van de overtreding nogmaals in de fout is gegaan. Indien de inspecteur na deze integrale toetsing tot de conclusie komt dat openbaarmaking de medeplegende beroepsbeoefenaar onevenredig in diens belang treft, dan wordt geen besluit tot openbaarmaking genomen. Komt de inspecteur daarentegen tot de conclusie dat openbaarmaking de medeplegende beroepsbeoefenaar niet onevenredig in diens belang treft, dan heeft hij geen mogelijkheid om op andere gronden van openbaarmaking af te zien. Dit vloeit voort uit het eerste lid van genoemd artikel 67r. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat indien de inspecteur niet tot openbaarmaking besluit, er geen sprake is van een besluit tot niet-openbaarmaking.

Het vijfde lid van genoemd artikel 67r bevat een delegatiegrondslag. Op grond hiervan kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van het derde en vierde lid van genoemd artikel 67r. In aanvulling daarop zal bij beleidsregel worden bepaald dat de inspecteur, indien hij van mening is dat openbaarmaking de medeplegende beroepsbeoefenaar niet onevenredig in diens belang treft, voor openbaarmaking van de boetebeschikking – net als het geval is voor het geven van de beschikking waarbij de bestuurlijke boete wordt opgelegd – de toestemming nodig heeft van een van de directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die over de heffing van rijksbelastingen gaan en van een bevoegde persoon van het directoraat-generaal Belastingdienst.⁹²

In het zesde lid van genoemd artikel 67r wordt geregeld welke gegevens naast de boetebeschikking openbaar worden gemaakt, voor zover deze niet al in de boetebeschikking staan vermeld. Met het in onderdeel a van genoemd zesde lid opgenomen begrip «naam» wordt bedoeld de achternaam en voorletters zoals deze bij de Belastingdienst bekend zijn. De gegevens die zijn opgenomen in de onderdelen b tot en met e dragen bij aan een doeltreffende voorlichting van het publiek (zie het algemeen deel van deze memorie). Zo kan het voor het publiek relevant zijn om te weten of het bijvoorbeeld gaat om een ingediende aangifte inkomstenbelasting die opzettelijk onjuist is of schending van de spontane informatieplicht, bedoeld in artikel 10a AWR. Onderdeel f van genoemd zesde lid draagt bij aan de herleidbaarheid naar de overtreder. Gelet op de combinatie van de verwachting dat de maatregel slechts een zeer beperkt aantal gevallen treft en de omstandigheid dat de achternaam én voorletters in elk van die gevallen openbaar worden gemaakt, is de kans dat het publiek een andere persoon aanziet voor de overtreder weliswaar zeer gering, maar omdat de gevolgen voor die andere persoon groot kunnen zijn als zich dat toch voordoet, is het gepast de herleidbaarheid voor het publiek naar de overtreder verder te vergroten. Daartoe wordt ingevolge genoemd onderdeel f de naam van de plaats openbaar gemaakt waar volgens de gegevens van de Belastingdienst de overtreder de feitelijke werkzaamheden heeft verricht die het vergrijp vormen. Dit kan bijvoorbeeld de vestigingsplaats van de (toenmalige) werkgever van de overtreder zijn of, indien de overtreder op dat moment een ondernemer was, de vestigingsplaats van zijn onderneming. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat bedoelde werkzaamheden behalve een handelen ook een nalaten kunnen omvatten, bijvoorbeeld het opzettelijk niet indienen van een aangifte.

In het zevende lid van genoemd artikel 67r wordt geregeld dat de boetebeschikking wordt gepubliceerd op de website van de Belastingdienst. De boetebeschikking, tezamen met andere, niet in die beschikking opgenomen gegevens als bedoeld in het zesde lid van genoemd artikel 67r, blijft in beginsel gedurende vijf jaren, te rekenen vanaf de datum van publicatie op de website, openbaar.

Het achtste lid van genoemd artikel 67r voorziet erin dat de ingevolge het zesde lid van dat artikel openbaar te maken gegevens evenals de gegevens die in de boetebeschikking zelf staan vermeld gedurende vijf jaren op de website van de Belastingdienst blijven staan.

Artikel XI, onderdeel O (artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 69, derde lid, AWR bewerkstelligt in de strafrechtelijke sfeer dat inkeer met betrekking tot box 2- of box 3-inkomen niet leidt tot verval van het recht op strafvervolgning. Daarmee

⁹² Daartoe zal paragraaf 2, zesde lid, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst worden aangepast.

is zij voor de strafrechtelijke bepalingen van hoofdstuk IX AWR de pendant van de voorgestelde wijziging van artikel 67n, derde lid, AWR.

Artikel XII

Artikel XII, onderdelen A en B (artikelen 7c en 7d van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde tekst van de artikelen 7c en 7d van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) bevat voor de belastinginning de essentie van de voorgestelde maatregel met betrekking tot de uitgaande berichten van de Belastingdienst, onderscheidenlijk inkomende berichten bij de Belastingdienst. Dat artikel vormt daarmee de pendant van de voorgestelde tekst van de artikelen 3a en 3b AWR. Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van de artikelen 7c en 7d IW 1990 wordt daarom verwezen naar de toelichting op de ingevolge artikel XI voorgestelde tekst van de artikelen 3a en 3b AWR.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 62bis van de Invorderingswet 1990)

Voorgesteld wordt in artikel 62bis, eerste lid, IW 1990 de woorden «, de woonplaats» te laten vervallen. Dit betreft een technische aanpassing, die samenhangt met de omstandigheid dat de woonplaats een onderdeel is van het in genoemd eerste lid reeds genoemde «adres». Voorgesteld wordt voorts in artikel 62bis IW 1990 een nieuw tweede lid in te voegen waarin expliciet wordt vastgelegd dat financiële ondernemingen als bedoeld in artikel 62bis, eerste lid, IW 1990 zijn gehouden aan de ontvanger bepaalde gegevens inzake houders van bankrekeningen kosteloos te verstrekken, voor zover die gegevens van belang zijn voor het afboeken van een door de ontvanger ontvangen betaling op een in te vorderen bedrag. Bedoelde gegevens betreffen:

- a. met betrekking tot een natuurlijk persoon: de naam, het adres en de geboortedatum;
- b. in andere gevallen en voor zover beschikbaar: de naam, het adres en een uniek nummer als bedoeld in de Handelsregisterwet 2007⁹³ of hiermee vergelijkbaar identificatienummer.⁹⁴

In de praktijk zal de verstrekking plaatsvinden via het verwijzingsportaal bankgegevens.⁹⁵

Voorts wordt een wijziging voorgesteld van het tot vierde lid te vernummeren derde lid van genoemd artikel 62bis. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de verwerking van het burgerservicenummer niet wordt uitgebreid. Genoemd derde lid regelt dat de ontvanger kan bepalen dat bij het verstrekken van de gegevens tevens het burgerservicenummer van degene op wie de gegevens betrekking hebben dient te worden vermeld. Op dit moment heeft dit betrekking op de uitbetaling van inkomstenbelasting door de ontvanger. Met de wijziging van genoemd derde lid blijft dit beperkte verwerkingsdoeleinde behouden.

Tot slot wordt voorgesteld het tot vijfde lid te vernummeren vierde lid van genoemd artikel 62bis te wijzigen door «de gegevens» toe te spitsen op

⁹³ Ook wel: KVK-nummer.

⁹⁴ In de praktijk kan het in een voorkomend geval ook gaan om de gegevens van de gemachtigden van de houders van bankrekeningen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat onder het adres mede de woonplaats of vestigingsplaats wordt begrepen.

⁹⁵ Zie in dit verband ook het bij koninklijke boodschap van 27 juni 2019 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht in verband met het via een centraal elektronisch systeem geautomatiseerd ontsluiten van identificerende gegevens alsmede enkele andere gegevens door banken en andere betaaldienstverleners (Wet verwijzingsportaal bankgegevens) (Kamerstukken 35 238). Zie specifiek de hierin voorgestelde afdeling 3.5.10 inzake het verwijzingsportaal bankgegevens en in het bijzonder het voorgestelde artikel 3:267i, derde lid, onderdeel e, van de Wet op het financieel toezicht.

de gegevens, bedoeld in het eerste lid van dat artikel. Ook met deze wijziging wordt bewerkstelligd dat de verwerking van het burgerservice-nummer niet wordt uitgebreid.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 2.52 van de Douane- en Accijnswet BES)

In de Belastingwet BES is voor administratieplichtigen als hoofdregel een bewaarplicht van zeven jaar opgenomen. In de Douane- en Accijnswet BES (DABES) echter geldt een termijn van tien jaar. In de praktijk leidt dit verschil tot onduidelijkheid. Voorgesteld wordt om deze termijnen gelijk te schakelen door in de DABES ook een termijn van zeven jaar op te nemen. Deze voorgestelde wijziging bevat aldus een inkorting van de bewaarplicht van de administratie van tien naar zeven jaar.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 5.10 van de Belastingwet BES)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 5.10, eerste lid, van de Belastingwet BES wordt wettelijk vastgelegd dat lichamen die op grond van artikel 5.2 van de Belastingwet BES worden geacht in Nederland te zijn gevestigd, ook verplicht zijn om een gewaarmerkt afschrift van de jaarrekening bij de inspecteur van de Belastingdienst Caribisch Nederland in te dienen.

Artikel XIV, onderdelen B, C en D (artikelen 6.10, 6.19 en 6.19a van de Belastingwet BES)

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 6.10, 6.19 en 6.19a van de Belastingwet BES zien er op dat het 0%-tarief voor personenauto's in de algemene bestedingsbelasting (ABB) alleen nog wordt toegepast op personenauto's die geen CO₂ uitstoten. Dit zal in de praktijk het meest voorkomen bij personenauto's die uitsluitend elektrisch worden aangedreven. Het stimuleren van het gebruik van personenauto's die geen CO₂ uitstoten past in het streven naar vergroening op de BES. De voorgestelde wijziging van artikel 6.19a, eerste lid, onderdeel b, van de Belastingwet BES betreft het herstel van een foutieve verwijzing.

Artikel XIV, onderdeel E (artikel 8.86 van de Belastingwet BES)

Op grond van de in artikel 8.86, zesde lid, van de Belastingwet BES opgenomen hoofdregel geldt ook voor de loonbelasting BES voor de administratie in beginsel een bewaarplicht voor een termijn van zeven jaar. Voor de eveneens tot de administratie behorende loonbelastingverklaringen geldt op grond van artikel 8.86, zevende lid, van de Belastingwet BES echter een bewaarplicht van ten minste tien jaar. In verband met de omstandigheid dat wordt voorgesteld de bewaarplicht voor administratieplichtigen voor de DABES ook op zeven jaar vast te stellen, ligt het voor de hand om dit ook voor de loonbelasting helemaal door te voeren. Onderhavige wijziging bewerkstelligt het vervallen van genoemd zevende lid, zodat ook voor loonbelastingverklaringen met ingang van 1 januari 2020 op grond van genoemd zesde lid een bewaarplicht van zeven jaar geldt.

Artikel XIV, onderdeel F (artikel 8.89a van de Belastingwet BES)

Met het voorgestelde artikel 8.89a van de Belastingwet BES wordt bewerkstelligd dat er een factuurplicht wordt ingevoerd voor administratieve verplichtingen die leveringen, werkzaamheden of diensten voor derden verrichten. Aan deze factuur worden de in de voorgestelde bepaling genoemde eisen gesteld die deels overlappen met de eisen die reeds gelden voor de in artikel 6.4 van de Belastingwet BES opgenomen factuurplicht voor de algemene bestedingsbelasting. Voor het geval dat in de praktijk blijkt dat daar behoefte aan is, wordt een delegatiegrondslag gecreëerd om het mogelijk te maken nadere regels te stellen voor de toepassing van deze algemene factuurplicht.

Artikel XV

Artikel XV (artikel 3 van de Kadasterwet)

De voorgestelde aanpassing van artikel 3, eerste lid, onderdeel o, van de Kadasterwet is technisch van aard en houdt verband met de voorgestelde vernumming van het huidige artikel 40a Wet WOZ tot artikel 40b van die wet.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel XXVII van de Wet uitwerking Autobrief II)

Het aan artikel 23 Wet MRB 1994 toe te voegen vierde lid wordt gewijzigd in die zin dat ook de norm van 10 mg/Kwh wordt opgenomen indien de desbetreffende dieselpersonenauto is getest overeenkomstig Verordening (EG) nr. 595/2009.⁹⁶ Het betreft dan in het algemeen voertuigen met een referentiemassa⁹⁷ van meer dan 2.610 kg.⁹⁸ Daarnaast wordt geregeld dat bij dieselpersonenauto's het leeftijdscriterium van 1 september 2009 vervalt. Daardoor komen alle dieselpersonenauto's met een geregistreerde fijnstofuitstoot van meer dan 5 mg/km of 10 mg/kWh onder de heffing. De peildatum van 1 september 2009 blijft echter wel van belang als de fijnstofuitstoot niet is geregistreerd in het kentekenregister. In dat geval wordt een dieselauto geacht de fijnstofnorm te overschrijden indien hij is toegelaten vóór 1 september 2009. In het aan artikel 23 Wet MRB 1994 toe te voegen vijfde lid wordt geregeld dat als bij een dieselpersonenauto het af-fabriek roetfilter is verwijderd, deze auto geacht wordt de fijnstofnorm te overschrijden. Tegenbewijs blijft hierbij mogelijk.

⁹⁶ Verordening (EG) nr. 595/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2009 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen en motoren met betrekking tot emissies van zware bedrijfsvoertuigen (Euro VI) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Verordening (EG) nr. 715/2007 en Richtlijn 2007/46/EG en tot intrekking van de Richtlijnen 80/1269/EEG, 2005/55/EG en 2005/78/EG (PbEU 2009, L 188).

⁹⁷ Referentiemassa is de massa van het voertuig in rijklare toestand, verminderd met een massa van 75 kg voor de bestuurder en vermeerderd met een massa van 100 kg.

⁹⁸ In het algemeen, omdat fabrikanten kunnen kiezen voor een test overeenkomstig Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2007 betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie (PbEU 2007, L 171) indien hun gefabriceerde voertuig een referentiemassa heeft tussen de 2.610 kg en de 2.840 kg.

Voorgesteld wordt om de redactie van het bij artikel XXVII van de Wet uitwerking autobrief II te wijzigen artikel 24, tweede lid, Wet MRB 1994 te vereenvoudigen door te verwijzen naar de emissiegrenswaarden voor dieselpersonenauto's, bedoeld in het bij onderhavig voorstel te wijzigen artikel XXVII van de Wet uitwerking autobrief II waarbij artikel 23, vierde lid, Wet MRB 1994 wordt gewijzigd. Verder wordt in het te wijzigen artikel 24, derde lid, Wet MRB 1994 geregeld dat als van een dieselbestelauto het af-fabriek roetfilter is verwijderd deze geacht wordt de fijnstofnorm te overschrijden. Daarnaast wordt de redactie van dat artikellid vereenvoudigd. De huidige wettekst regelt dat onder bepaalde voorwaarden een dieselbestelauto geacht wordt de fijnstofnorm te overschrijden. Eén van de voorwaarden is dat de dieselbestelauto 12 jaar of langer geleden moet zijn toegelaten op de weg. Deze voorwaarde voegt niets toe en kan worden geschrapt, omdat op grond van het artikel 24, tweede lid, Wet MRB 1994 dieselbestelauto's van jonger dan 12 jaar geheel worden uitgesloten van de heffing.

Artikel XVII

Artikel XVII (overgangsrecht)

Met het oog op, kort gezegd, bestaande situaties wordt ten aanzien van de voorgestelde aanpassingen van artikel 3.22 wet IB 2001 met betrekking tot het vlagvereiste de volgende overgangsmaatregel voorgesteld.

In de eerste plaats geldt voor door scheepsmanagers beheerde schepen waarvoor reeds vóór 1 januari 2020 gebruik wordt gemaakt van de tonnageregeling nog geen vlagvereiste gedurende een periode die loopt tot en met het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2029.

In de tweede plaats regelt het voorgestelde overgangsrecht dat voor schepen waarvoor reeds vóór 1 januari 2020 gebruik wordt gemaakt van de tonnageregeling met toepassing van een van de uitzonderingen op het vlagvereiste van artikel 3.22, zesde lid, onderdelen a of c, Wet IB 2001 die uitzonderingen op het vlagvereiste gedurende de genoemde periode nog van toepassing blijven naar de voorwaarden zoals die op 31 december 2019 gelden. Dat betekent dus dat voor die schepen de voorgestelde aanscherpingen van de bedoelde uitzonderingen op het vlagvereiste gedurende de genoemde periode nog geen toepassing vinden.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (standaardwaarde keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst)

Artikel XVIII, eerste lid, omschrijft wat de standaardwaarde is. Voor een toelichting op de term «standaardwaarde» wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

In artikel XVIII, tweede lid, wordt geregeld dat de Belastingdienst ten behoeve van de standaardwaarde bevoegd is om burgerservicenummers bij de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties op te vragen die voldoen aan door de Belastingdienst gestelde voorwaarden. Welke voorwaarden dat zijn, wordt in een ministeriële regeling bepaald. De voorwaarden worden uiteraard zodanig gekozen dat zij beantwoorden aan het doel van de standaardwaarde. Tevens wordt geregeld dat de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties bevoegd is die burgerservicenummers aan de Belastingdienst te verstrekken. In de praktijk komt dat erop neer dat de Belastingdienst bij Logius burgerservicenummers opvraagt en Logius deze aan de Belastingdienst verstrekt,

aangezien Logius beheerder is van de Berichtenbox van MijnOverheid en feitelijk over de opgevraagde burgerservicenummers beschikt. Omdat de Belastingdienst «slechts» een afnemer is van de diensten van Logius en daarom niet zelf de standaardwaarde in de Berichtenbox van MijnOverheid kan verwerken, moet Logius dat doen. Voor deze verwerking wordt in artikel XVIII, derde lid, een bevoegdheid gecreëerd. Deze verwerking komt er in de praktijk op neer dat Logius de vinkjes verwijdert van de burgers die de standaardwaarde «papier» moeten krijgen (zie ook het algemeen deel van deze memorie). Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor de verwerking van burgerservicenummers in dit kader geen bijzondere regels voortvloeien uit de Wet algemene bepalingen burgerservicenummer. Voorafgaande aan inwerkingtreding van de keuzeregeling moet zijn voorzien in voormelde bevoegdheden die de Belastingdienst en Logius nodig hebben om een standaardwaarde te kunnen bepalen en te verwerken. Om de Belastingdienst en Logius hiervoor voldoende tijd te geven wordt voorgesteld de bepaling op grond waarvan deze bevoegdheden ontstaan in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2020.

Artikel XIX

Artikel XIX (overgangsrecht)

Hoewel het besluit tot openbaarmaking van vergrijpboeten naar de mening van het kabinet geen punitief karakter heeft, onderkent het kabinet dat openbaarmaking ingrijpende gevolgen kan hebben voor de medeplegende beroepsbeoefenaar en de maatregel bovenop enkele andere maatregelen komt, zoals de in het algemeen deel van deze memorie genoemde meldplicht, die grote gevolgen kunnen hebben voor de belastingadviespraktijk. Om die reden wordt – als extra waarborg – overgangsrecht voorgesteld. Dat overgangsrecht houdt in dat de maatregel van openbaarmaking voor het eerst van toepassing is op besluiten tot oplegging van een bestuurlijke boete die betrekking heeft op een overtreding die is begaan op of na de datum van inwerkingtreding van de maatregel van openbaarmaking.

Artikel XX

Artikel XX (overgangsrecht)

Het in artikel XX opgenomen overgangsrecht heeft in de eerste plaats tot gevolg dat alleen bij (kwalificerende) spontane aangiften die betrekking hebben op belastingschulden die geacht worden te zijn ontstaan na afloop van een tijdvak dat op of na 1 januari 2020 is aangevangen of die zijn ontstaan op een tijdstip dat op of na 1 januari 2020 is gelegen de wettelijke correctie- en sanctiebevoegdheden van omkering van de bewijslast ter zake van het niet doen van de vereiste aangifte, vergrijpboete bij de primitieve aanslag en navordering wegens kwade trouw van toepassing worden.

Dit overgangsrecht regelt verder dat de voorgestelde verlengingen van de termijnen die zijn opgenomen in de artikelen 11 en 16 AWR uitsluitend van toepassing worden op een verzoek als bedoeld in artikel 6, tweede en derde lid, AWR dat of een (kwalificerende) spontane aangifte die ziet op belastingschulden die geacht worden te zijn ontstaan na afloop van een tijdvak dat op of na 1 januari 2020 is aangevangen of die zijn ontstaan op een tijdstip dat op of na 1 januari 2020 is gelegen.

Artikel XXI

Artikel XXI (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2020. Voor een aantal wijzigingen is een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of in een uitgestelde toepassing of inwerkingtreding voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel