

Vergaderjaar 2021–2022

36 107

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2023)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

| Inhoudsopgave | blz. |
|---|-----------|
| I. Algemeen | 2 |
| 1. Inleiding | 2 |
| 2. Codificatie maatregelen lijfrenten en loonstamrechten | 2 |
| 3. Enkele technische verbeteringen in de Wet DB 1965 | 4 |
| 4. Voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan bedrag op aanslagbiljet is opgenomen voor bezwaar en beroep onderdeel laten uitmaken van belastingaanslag | 5 |
| 5. Wettelijke grondslag uitvraag gegevens per IKV | 12 |
| 6. Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag Vpb | 13 |
| 7. Betalingsvordering lokale belastingen | 14 |
| 8. Rentestop naheffingsaanslag | 14 |
| 9. Maatwerk belastingrente | 15 |
| 10. Versterken rechtsbescherming bij onderlinge overleg-procedure tussen staten met een belastingverdrag | 20 |
| 11. Uniformeren termijnen vereenvoudigd derdenbeslag | 21 |
| 12. Tegemoetkoming schrijnende situaties | 22 |
| 13. Enkele wijzigingen in de Belastingwet BES ter zake van de koop of doorverkoop van een onroerende zaak of een schip | 24 |
| 14. EU-aspecten | 25 |
| 15. Budgettaire aspecten | 25 |
| 16. Gevolgen voor burgers en bedrijven | 26 |
| 17. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen | 26 |
| 18. Advies en consultatie | 28 |
| II. Artikelsgewijze toelichting | 28 |

I. Algemeen

1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. Het is voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023 wenselijk dat ze per 1 januari 2023 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- codificatie maatregelen lijfrenten en loonstamrechten;
- enkele technische verbeteringen in de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965);
- voor bezwaar vatbare beschikkingen op belastingaanslag voor bezwaar en beroep onderdeel laten uitmaken van belastingaanslag;
- wettelijke grondslag uitvraag gegevens per inkomstenverhouding (IKV);
- afschaffing betalingskorting voorlopige aanslag vennootschapsbelasting (Vpb);
- betalingsvordering lokale belastingen;
- rentestop naheffingsaanslag;
- maatwerk belastingrente;
- versterken rechtsbescherming bij de onderlinge overlegprocedure tussen staten met een belastingverdrag;
- verlenging en uniformering bepaalde termijnen vereenvoudigd derdenbeslag;
- tegemoetkoming schrijnende situaties bij verkrijgen nalatenschap;
- enkele wijzigingen in de Belastingwet BES ter zake van de koop of doorverkoop van een onroerende zaak of een schip;
- enkele meer technische maatregelen die alleen worden toegelicht in het artikelsgewijze deel van deze memorie.

2. Codificatie maatregelen lijfrenten en loonstamrechten

Voorgesteld wordt om twee maatregelen (grotendeels) te codificeren die in twee beleidsbesluiten (het Verzamelbesluit Lijfrenten en het Klein verzamelbesluit pensioenen) zijn geregeld, een op het terrein van lijfrenten¹ en een op het terrein van loonstamrechten.² Mochten deze maatregelen niet goedgekeurd worden door het parlement, dan zullen deze worden ingetrokken met eerbiediging van reeds bestaande situaties.

De eerste maatregel betreft het verkorten van de looptijd van een nog niet ingegane bancaire lijfrente in situaties waarin een bloed- of aanverwant, niet zijnde de (gewezen) partner, in de rechte lijn of in de tweede of derde graad van de zijlijn die de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt gerechtigd wordt tot het kapitaal uit een aan hem toekomende nabestaandenlijfrente. Wanneer bijvoorbeeld een ouder die de AOW-gerechtigde leeftijd reeds heeft bereikt gerechtigd wordt tot een lijfrentekapitaal van zijn kind, kan de situatie ontstaan dat verzekeraars geen lijfrenteverzekering meer aanbieden. In die gevallen heeft de gerechtigde uitsluitend de keuze om de lijfrente af te kopen (met revisierente tot gevolg) of een bancaire lijfrente af te sluiten, waarvoor een minimale looptijd van twintig jaar geldt. Deze minimale looptijd is opgenomen om voor bancaire lijfrenten een levenslange uitkering te benaderen, zodat sprake is van een reële oudedagsvoorziening. Wanneer de gerechtigde tot de nabestaandenlijfrente de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt, kan niet zonder meer gesteld worden dat slechts met een minimale looptijd van twintig jaar sprake is van een reële oudedagsvoorziening. Daarom wordt

¹ Onderdeel 4.2.9 van het Verzamelbesluit Lijfrenten.

² Onderdeel 3 van het Klein verzamelbesluit pensioenen.

voorgesteld in dergelijke situaties rekening te houden met de leeftijd van de gerechtigde en de minimale looptijd van een bancaire lijfrente van twintig jaar te verlagen naarmate iemand op het moment van gerechtigd worden tot een nabestaandenlijfrentekapitaal de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt.

Hierbij is met het oog op het zowel consistentere als eenvoudiger maken van de regeling niet de minimumtermijn van vijf jaar opgenomen die wel in het Verzamelbesluit Lijfrenten is gesteld. Het hanteren van deze termijn maakt de regeling achteraf bezien onnodig ingewikkeld en pakt bovendien onredelijk uit bij hoogbejaarde belastingplichtigen. In dat kader wordt tevens voorgesteld de minimale looptijd van vijf jaar op vergelijkbare wijze en om dezelfde reden aan te passen voor situaties waarin de termijnen voortvloeien uit het overlijden van de (gewezen) partner van de verzekeringnemer of bij het overlijden van de verzekeringnemer, terwijl nog geen uitkeringen zijn ingegaan, toekomen aan een andere persoon dan een bloed- of aanverwant, niet zijnde de (gewezen) partner.

De tweede maatregel betreft het toevoegen van beleggingsondernemingen als toegelaten aanbieders voor uitkeringen van loonstamrechten. Tot en met 31 december 2013 kon een loonstamrecht in fiscale zin ontstaan. Een loonstamrecht is een aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon. Bij ontslag kon met een beëindigingsvergoeding een aanspraak op een loonstamrecht in fiscale zin worden bedongen, bijvoorbeeld bij een eigen besloten vennootschap (bv). Over de uitkeringen uit een dergelijk stamrecht dient loonbelasting te worden ingehouden. Tot 1 januari 2014 ontstane loonstamrechten worden fiscaal geëerbiedigd.³ In de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2017 geregeld dat beleggingsondernemingen kwalificeren als toegelaten aanbieders voor bancaire lijfrenten. Deze uitbreiding is destijds niet geregeld met betrekking tot loonstamrechten. Beleggingsondernemingen kwalificeren daardoor niet als toegelaten aanbieders van loonstamrechten. Achtergrond voor de toevoeging van beleggingsondernemingen aan de kring van toegelaten aanbieders voor bancaire lijfrenten was om een meer gelijk speelveld te creëren met andere aanbieders van bancaire lijfrenten en tegelijkertijd ook de keuzemogelijkheden voor klanten te vergroten. Dit geldt evenzeer voor het onderbrengen van loonstamrechten bij beleggingsondernemingen. De Belastingdienst heeft verzoeken ontvangen van beleggingsondernemingen om hen aan te merken als toegelaten aanbieders voor het uitvoeren van loonstamrechten. Naar aanleiding van deze signalen uit de praktijk is vooruitlopend op wetgeving door middel van het Klein verzamelbesluit pensioenen reeds goedgekeurd dat beleggingsondernemingen eveneens kwalificeren als toegelaten aanbieders voor de uitvoering van loonstamrechten. Daarnaast is het voor de Belastingdienst wat betreft toezichts- en handhaving capaciteit positief als individuele stamrecht-bv's kunnen worden beëindigd vanwege de mogelijkheid het saldo van een loonstamrecht aan een beleggingsonderneming over te dragen. In het Klein verzamelbesluit pensioenen is bepaald dat deze maatregel terugwerkt tot en met 1 april 2017. Het betreffende onderdeel van de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is echter met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2017 in werking getreden. Derhalve wordt voorgesteld ook bij de voorgestelde codificatie van dit onderdeel van het Klein verzamelbesluit pensioenen uit te gaan van terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2017.

³ Artikel 39f Wet LB 1964.

3. Enkele technische verbeteringen in de Wet DB 1965

In de Wet DB 1965 zijn in de loop van de tijd enkele omissies, onduidelijkheden of overbodigheden gesloten. Ook zijn op bepaalde punten beperkte verbeteringen mogelijk. Deze wijzigingen zijn te klein om zelfstandig op te nemen in een wetsvoorstel. Daarom is ervoor gekozen om de aanpassingen te verzamelen en als separaat onderdeel toe te voegen aan deze verzamelwet. De wijzigingen bestaan uit enkele tekstuele verbeteringen die geen of zeer beperkte gevolgen hebben voor de reikwijdte van de bepalingen. De aanpassingen die een beperkt inhoudelijke wijziging tot gevolg hebben worden hierna beschreven. De overige aanpassingen zijn slechts tekstueel van aard en worden nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel.

- *Uitbreiding van de mogelijkheid om het gestorte kapitaal bij beschikking vast te laten stellen*
Op verzoek van de inhoudingsplichtige kan de inspecteur het gestorte kapitaal vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking. De wettekst biedt deze mogelijkheid enkel voor een bv en voor een naamloze vennootschap (nv). Dit is in het verleden op deze wijze in de dividendbelasting opgenomen en is op een later moment niet meer aangepast. Inmiddels kan het ook voor bijvoorbeeld houdstercoöperaties van belang zijn om het gestorte kapitaal bij beschikking vast te laten stellen. Met de voorgestelde wijziging is de wettekst op dit punt uitgebreid.
- *Verduidelijking van de bepaling tegen dividendstripping*
De term «rechtspersoon» in de bepaling tegen dividendstripping kan in de praktijk beperkend werken. Dit zou bijvoorbeeld tot ongewenste mogelijkheden kunnen leiden voor een niet-transparant lichaam zonder rechtspersoonlijkheid. Om deze reden wordt voorgesteld de term «rechtspersoon» te vervangen door «lichaam».
- *Uitbreiding ten aanzien van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen*
Vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden als zodanig (daaronder begrepen renten op inleggeden van een coöperatie en renten op aandelen in een onderlinge waarborgmaatschappij), alsmede vergoedingen op een deelnemerschapslening zijn niet aftrekbaar van de winst in de Vpb. Dividendbelasting wordt geheven naar de opbrengst van aandelen en winstbewijzen of vergoedingen op een deelnemerschapslening. Vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen worden echter niet expliciet genoemd als heffingsobject in de dividendbelasting. De dividendbelasting is daarmee op dit moment niet ten volle in lijn met de Vpb. Dit is een technische onevenwichtigheid die het kabinet ongewenst acht. Wanneer een vergoeding bij het bepalen van de winst in de Vpb niet in aftrek komt vanwege het karakter van kapitaal, dan is heffing van dividendbelasting gerechtvaardigd. De vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen zijn immers vergelijkbaar met de vergoedingen voor deelnemerschapsleningen, opbrengsten van aandelen of winstbewijzen. Daarom wordt voorgesteld om het heffingsobject verder in de pas te laten lopen met de niet-aftrekbaarheid van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen in de Vpb. Deze uitbreiding zal naar verwachting in de praktijk slechts beperkte gevolgen hebben.

4. Voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan bedrag op aanslagbiljet is opgenomen voor bezwaar en beroep onderdeel laten uitmaken van belastingaanslag

De vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur.⁴ Op een aanslagbiljet worden naast de bedragen van de belastingaanslag vaak ook de bedragen van andere al dan niet daarmee samenhangende voor bezwaar vatbare beschikkingen vermeld. Deze voor bezwaar vatbare beschikkingen kunnen betrekking hebben op onder andere een bestuurlijke boete, de belastingrente, de revisierente, het verzamelinkomen, de betalingskorting, de vaststelling van een verlies, de verrekening van een verlies, de vaststelling van een voort te wentelen saldo aan renten, het voortgewentelde saldo aan renten dat bij het bepalen van de winst in aftrek komt, de beschikking bedrag rendementsgrondslag en de beschikking bedrag groen beleggen.

4.1. De huidige regeling

Een belanghebbende dient in beginsel tegen de belastingaanslag en andere voor bezwaar vatbare beschikkingen afzonderlijk bezwaar te maken. Bezwaren tegen meer dan één belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking kunnen wel in één bezwaarschrift worden vervat.⁵ Ten aanzien van de belastingaanslag en enkele andere voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld, kent de wet een aanvullende regeling⁶ die ten goede komt aan de rechtsbescherming en het maken van bezwaar vereenvoudigt. Deze regeling zorgt er onder andere voor dat een ingediend bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in beginsel ook als een bezwaarschrift wordt gezien tegen andere in die regeling genoemde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Echter, op dit moment kent deze regeling een afwijkende werking ten aanzien van boetebeschikkingen waardoor de beoogde rechtsbescherming en eenvoud niet optimaal zijn. Ook is de regeling niet van toepassing ten aanzien van bepaalde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen eveneens op het aanslagbiljet kunnen zijn vermeld.

De hiervoor genoemde afwijkende werking is zichtbaar wanneer de werking van de regeling bij de boetebeschikking⁷ wordt vergeleken met bijvoorbeeld de werking van de regeling bij de belastingrentebesikking⁸. Hoewel de bedragen van beide beschikkingen op het aanslagbiljet van de belastingaanslag vermeld kunnen zijn, verschilt de vorm van rechtsbescherming. Een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag wordt mede geacht een bezwaarschrift te zijn tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt. Omgekeerd wordt een bezwaarschrift tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld niet gezien als een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag. De belastingrentebesikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld wordt daarentegen, in tegenstelling tot de boetebeschikking, voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Hierdoor is een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag automatisch een bezwaarschrift tegen de belastingrentebesikking en is

⁴ Artikel 5, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

⁵ Artikel 24a, eerste lid, AWR.

⁶ Artikel 24a, tweede tot en met vierde lid, AWR.

⁷ Artikel 24a, tweede lid, AWR.

⁸ Artikel 24a, derde lid, AWR.

een bezwaarschrift tegen de belastingrentebesluiting ook een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag (wederkerig systeem). Verder ontbreekt op dit moment bijvoorbeeld een vergelijkbare wettelijke regeling ten aanzien van voor bezwaar vatbare beschikkingen inzake de vaststelling of verrekening van een verlies⁹ en inzake de earningsstrippingmaatregel.

4.2. De voorgestelde wijziging

Met de voorgestelde wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) worden beide punten opgelost. Dat betekent dat zowel een oplossing wordt gerealiseerd met betrekking tot de afwijkende werking van de huidige regeling ten aanzien van een boetebeschikking als met betrekking tot het niet van toepassing zijn van de huidige regeling ten aanzien van bepaalde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op het aanslagbiljet vermeld kunnen zijn. Voorgesteld wordt voor alle situaties het wederkerige systeem te laten gelden en derhalve te regelen dat alle voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen naast de bedragen van de belastingaanslag op het aanslagbiljet zijn vermeld, voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Indien een belanghebbende bijvoorbeeld een bezwaarschrift indient met alleen gronden tegen de belastingaanslag, maakt hij op grond van de voorgestelde aanpassing van de AWR tevens bezwaar tegen bijvoorbeeld de boetebeschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld en de beschikking inzake een vaststelling van een verlies waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld, ondanks het feit dat daartoe geen gronden in het bezwaarschrift worden aangedragen. Dit werkt ook vice versa. Een ingediend bezwaarschrift met alleen gronden tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld, geldt ook als bezwaar tegen de belastingaanslag en bijvoorbeeld de beschikking inzake de vaststelling van een verlies waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld. De voorgestelde aanpassing van de AWR werkt op grond van die wet¹⁰ door naar een eventueel ingesteld beroep, hoger beroep en beroep in cassatie.

4.3. Een verbetering van de rechtsbescherming

De voorgestelde aanpassing van de AWR betreft een verdere vereenvoudiging voor het instellen van rechtsmiddelen in de fiscaliteit. Ten aanzien van de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld, stelt de belanghebbende zijn formele rechtsgang eenvoudiger veilig. Dit leidt tot een verbetering van de formele en praktische rechtsbescherming. De verbetering van de rechtsbescherming komt voornamelijk tot haar recht doordat belanghebbenden meer wettelijke mogelijkheden krijgen om tegen de belastingaanslag en alle op hetzelfde aanslagbiljet vermelde voor bezwaar vatbare beschikkingen op te komen. Deze verbetering ziet op het uitbreiden van de mogelijkheid van het in een later stadium aandragen van gronden. Belanghebbenden verkrijgen met de voorgestelde aanpassing van de AWR bijvoorbeeld de mogelijkheid om alsnog gronden aan te dragen tegen de belastingaanslag tijdens de beroepsfase, ingeval tijdens de bezwaarfase alleen bezwaar is gemaakt en gronden zijn aangedragen tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet

⁹ HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8171. Ten aanzien van een verliesvaststellingsbeschikking heeft de Hoge Raad (HR) desalniettemin geoordeeld dat een bezwaar tegen een aanslag in beginsel wordt opgevat als een bezwaar tegen een verliesvaststelling van het jaar waarop de aanslag betrekking heeft.

¹⁰ Artikelen 26b, 27h en 28 AWR.

is vermeld. Met de voorgestelde aanpassing van de AWR wordt dus het risico voor een belanghebbende verkleind dat het instellen van rechtsmiddelen niet meer mogelijk is en aan te dragen gronden procesrechtelijk verloren gaan.

4.4. Andere procesrechtelijke regels wijzigen niet

De voorgestelde aanpassing van de AWR brengt geen verandering van andere procesrechtelijke regels met zich. De voorgestelde aanpassing van de AWR zorgt bijvoorbeeld niet voor een automatische uitbreiding van de rechtsstrijd. Overeenkomstig de huidige situatie zal als uitgangspunt gelden dat de inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar alleen ingaat op (het deel van) de betreffende belastingaanslag of de betreffende voor bezwaar vatbare beschikking(en) die een belanghebbende met de aangedragen gronden in het bezwaarschrift bestrijdt.

Ingeval het bezwaarschrift helemaal geen gronden bevat¹¹, in de praktijk wordt dit een pro forma bezwaarschrift genoemd, zal de inspecteur ook na de voorgestelde aanpassing van de AWR gehouden zijn de indiener van dat bezwaarschrift de gelegenheid te bieden om binnen een gestelde termijn de gronden voor het bezwaar aan te dragen. Op grond van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bedraagt die termijn vier weken. Mochten de gronden niet binnen die vier weken aangedragen zijn, dan krijgt die indiener op grond van voorgenoemd beleidsbesluit nog een termijn van twee weken. Daarbij deelt de inspecteur mee dat hij het bezwaarschrift niet-ontvankelijk zal verklaren als het verzuim niet binnen die termijn van twee weken wordt hersteld.¹² Ingeval er wel gronden zijn aangedragen door de belanghebbende, bijvoorbeeld direct met het bezwaarschrift of gedurende de bezwaarprocedure, zal de inspecteur dus op basis van die gronden en hetgeen tijdens een eventueel hoorgesprek¹³ door de belanghebbende naar voren is gebracht de betreffende bestreden (onderdelen van de) belastingaanslag of de betreffende bestreden voor bezwaar vatbare beschikking(en) heroverwegen¹⁴. De voorgestelde aanpassing van de AWR brengt niet een plicht voor de inspecteur met zich dat tijdens de bezwaarprocedure door hem actief dient te worden gezocht naar gronden tegen de niet-bestreden (onderdelen van de) belastingaanslag of de niet-bestreden voor bezwaar vatbare beschikking(en) of mogelijk andere geschilpunten. Uiteraard is de inspecteur wel gehouden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De inspecteur is tijdens de bezwaarprocedure en bij het doen van uitspraak op bezwaar onder andere gehouden aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan dit beginsel met zich brengen dat de inspecteur (pro)actiever optreedt richting de belanghebbende. In bepaalde gevallen kan dit betekenen dat de inspecteur doorvraagt bij onduidelijkheid over aangedragen gronden of dat hij wijst op procedurele mogelijkheden waaronder de mogelijkheid tot het aanvullen van gronden door de belanghebbende. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur ook nu gelden en dus in beginsel losstaan van de voorgestelde aanpassing van de AWR. De voorgestelde aanpassing van de AWR heeft in beginsel geen gevolgen voor de wettelijke behandeltermijnen van bezwaarschriften¹⁵ en verzoeken om ambtshalve vermindering¹⁶, de wettelijke regeling inzake het verbeuren van een dwangsom door de inspecteur¹⁷ ingeval hij niet

¹¹ Artikel 6:5, eerste lid, onderdeel d, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

¹² Artikel 6:6 Awb.

¹³ Onder andere Artikel 7:2 en 7:3 Awb.

¹⁴ Artikel 7:11 Awb.

¹⁵ Art. 7:10 Awb.

¹⁶ Art. 4:14, derde lid, Awb.

¹⁷ Art. 4:17 Awb.

tijdig uitspraak op bezwaar doet of beslist op een verzoek om ambtshalve vermindering en de wettelijk regeling inzake het indienen van een beroepschrift bij de belastingrechter wegens het niet tijdig nemen van een besluit.¹⁸ Deze regelingen blijven dus onverkort van toepassing. Zolang de inspecteur geen termijn overschrijdt is hij niet in gebreke, waardoor het verbeuren van een dwangsom of het indienen van een beroepschrift wegens het niet tijdig nemen van een besluit niet aan de orde is. Ook deze situaties van mogelijke termijnverlengingen komen onder huidig recht voor en worden dus niet veranderd door de voorgestelde aanpassing van de AWR.

Verder is er voor de belastingrechter geen verandering met betrekking tot de rechtsstrijd. De belastingrechter doet uitspraak op basis van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting.¹⁹ Voorts brengt de voorgestelde aanpassing van de AWR ook geen wijziging met zich ten aanzien van bestaande procesrechtelijke (ongeschreven) regels die bijvoorbeeld zien op het (te) laat aandragen van nieuwe gronden waarmee een schending van normen van procesrecht of een strijdigheid met een goede procesorde ontstaat, het uitdrukkelijk en ondubbelzinnig intrekken van een grief door de belanghebbende waardoor die grief niet opnieuw als geschilpunt kan worden toegelaten of de bevoegdheid van de inspecteur tot interne compensatie waarmee hij de vrijheid heeft om bijvoorbeeld in bezwaar de belastingaanslag te handhaven op grond van argumenten die afwijken van het door hem bij het opleggen van die belastingaanslag ingenomen standpunt.

4.5. De waarborgen bij boetebeschikkingen

De voorgestelde aanpassing brengt met zich dat de boetebeschikking voor bezwaar en beroep niet in alle gevallen meer een zelfstandige beschikking is waaraan een eigen procedure is gekoppeld. Met de voorgestelde aanpassing van de AWR wordt geregeld dat de boetebeschikking waarvan het bedrag is vermeld op het aanslagbiljet altijd onderdeel uitmaakt van dezelfde bezwaar- en beroepsprocedure als die ten aanzien van de belastingaanslag.

Een bijkomend gevolg van de voorgestelde aanpassing van de AWR is dat ingeval een belanghebbende bij het maken van bezwaar alleen gronden aandraagt tegen de belastingaanslag, de inspecteur niet meer hoeft te wijzen op het ontbreken van gronden tegen de boetebeschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld in het kader van ontvankelijkheid van het bezwaar tegen de boetebeschikking.²⁰ Om te voorkomen dat een belanghebbende door de voorgestelde aanpassing in een nadeligere positie komt dan onder de huidige regeling, zal de inspecteur ook na inwerkingtreding van de voorgestelde aanpassing vragen of de belanghebbende gronden heeft tegen de boetebeschikking(en) waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld indien de belanghebbende zelf nog geen gronden hiervoor heeft aangedragen. Dit komt ten goede aan de menselijke maat, de (praktische) rechtsbescherming en de vereiste zorgvuldigheid bij het doen van uitspraak op bezwaar. Ook wordt op die manier rekening gehouden met het feit dat een fiscale boete een criminal charge is waarbij voldoende rechtswaarborgen dienen te gelden.²¹ Dit zal in beginsel gelden voor zowel vergrijp- als verzuimboetes.

¹⁸ Artikel 6:12 Awb.

¹⁹ Artikel 8:69 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

²⁰ Artikelen 6:5 en 6:6 Awb.

²¹ Artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).

4.6. Een aangiftebiljet tijdens de bezwaartermijn

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat het bedrag van een verzuimboete is vermeld op het aanslagbiljet van een (ambtshalve) aanslag bij aanslagbelastingen of een naheffingsaanslag bij aangiftebelastingen en vervolgens tijdens de bezwaartermijn van die belastingaanslag een (nieuw) aangiftebiljet wordt ingediend dat ertoe strekt om de verschuldigde belasting die voortvloeit uit die belastingaanslag te verminderen. Formeelrechtelijk betekent dit dat de belanghebbende alleen gronden heeft aangedragen tegen de hoogte van de verschuldigde belasting en geen gronden tegen de (verzuim)boetebesikking. Gezien het feit dat deze situatie per belastingsoort duizenden keren²² per jaar kan voorkomen en het voor de Belastingdienst uitvoeringstechnisch alleen mogelijk is om een dergelijke grote stroom aan alsnog ingediende aangiftebiljetten automatisch te verwerken, wordt in dit specifieke geval ervan uitgegaan dat de belanghebbende alleen een herziening wenst van het vastgestelde belastingbedrag overeenkomstig de gegevens van het (laatste) aangiftebiljet. In dat geval hoeft de inspecteur niet te vragen of er nog gronden zijn tegen de verzuimboete(s). Wel vermindert de inspecteur de verzuimboete(s) als de gegevens van het (laatste) aangiftebiljet daartoe aanleiding geven. Mocht de belanghebbende toch van mening zijn dat de verzuimboete verder vermindert of de betreffende besikking zelfs vernietigd zou moeten worden, dan kan hij dat alsnog tijdens bezwaar en beroep schriftelijk naar voren brengen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat indien een belanghebbende direct schriftelijk bezwaar maakt tegen een aanslag of een naheffingsaanslag, waarbij hij eventueel verwijst naar het tijdens de bezwaartermijn ingediende aangiftebiljet, de inspecteur wel actief zal vragen naar eventuele gronden tegen het bedrag van de verzuimboete dat op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld indien hier in het bezwaarschrift niets over is gezegd.

4.7. Ambtshalve vermindering belastingaanslag inkomstenbelasting (IB)

Met betrekking tot de regeling inzake een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB²³ wordt een vergelijkbaar wederkerig systeem voorgesteld als met de voorgestelde wijziging van de AWR. Hierdoor zal een vergelijkbaar wederkerig systeem van toepassing zijn bij de behandeling van een verzoek tot ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB en voor bezwaar vatbare besikking(en) waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld alsmede de fiscale rechtsgang van bezwaar en beroep die ontstaat ingeval dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen.²⁴

Voorts wordt bij de regeling inzake een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB aanvullende rechtsbescherming voorgesteld ten aanzien van een voor bezwaar vatbare besikking waarvan geen bedrag op het aanslagbiljet is vermeld, terwijl dat op grond van wet- en regelgeving wel behoorde te gebeuren. In het geval dat die voor bezwaar vatbare besikking alsnog wordt vastgesteld en onherroepelijk is geworden, kan de belanghebbende een verzoek indienen om die voor bezwaar vatbare besikking ambtshalve te laten verminderen. De voorgestelde wijziging zorgt ervoor dat ook ten aanzien van die voor bezwaar vatbare besikking (waarvan abusievelijk geen bedrag op het aanslagbiljet was vermeld) een fiscale rechtsgang van bezwaar en beroep openstaat ingeval een verzoek om ambtshalve vermindering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen.

²² Uit beschikbare cijfers komt naar voren dat alleen al bij de Vpb in 2018 circa 4.000 aangiftebiljetten zijn ingediend tijdens de bezwaartermijn.

²³ Artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

²⁴ Artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.

De voorgestelde wijzigingen zijn niet van belang voor zogenoemde *impliciete* voor bezwaar vatbare beschikkingen die in bepaalde situaties geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Een goed voorbeeld hiervan is de verliesvaststellingsbeschikking. Jurisprudentie van de Hoge Raad (HR) over de werking van impliciete verliesvaststellingsbeschikkingen²⁵ houdt kort samengevat in dat bijvoorbeeld in de situatie dat de inspecteur bij de aanslagregeling geen verlies vaststelt terwijl naar een negatief belastbaar bedrag aangifte is gedaan, op het aanslagbiljet geen expliciete verliesvaststellingsbeschikking wordt vermeld doch impliciet een verliesvaststellingsbeschikking van nihil geacht wordt onderdeel uit te maken van die aanslag. Deze jurisprudentie blijft ook na de voorgestelde wetswijzigingen onverkort van toepassing²⁶ en betreft dus in beginsel een andere situatie dan waarvoor de voorgestelde wetswijziging is bedoeld.

4.8. *Verhouding tot nationaal en internationaal recht*

De voorgestelde wijziging is een wijziging van het Nederlandse fiscale procesrecht waarmee een verbetering van de formele en praktische rechtsbescherming wordt beoogd. De voorgestelde wijziging is niet in strijd met hoger of internationaal recht.

De voorgestelde wijziging ziet niet op de aard van de voor bezwaar vatbare beschikking die voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht wordt onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Dit betekent dat inhoudelijk, zowel materieel als formeelrechtelijk, de belastingaanslag en de betreffende voor bezwaar vatbare beschikkingen niet veranderen. Ten aanzien van de fiscale boete blijven bijvoorbeeld de rechtswaarborgen gelden die voortvloeien uit het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), waaronder het recht op een eerlijk proces.²⁷ Deze specifieke rechtswaarborgen blijven qua reikwijdte ook beperkt tot die fiscale boete. Dit betekent onder andere dat de zogenoemde onschuldpresumptie en bijgaande bewijslast voor de inspecteur alleen van belang blijven bij de fiscale boete. Voor de belastingaanslag en andere fiscale beschikkingen blijven dus de reguliere fiscale bewijsregels van toepassing. De voorgestelde wijziging is alleen bedoeld als een vereenvoudiging voor het instellen van rechtsmiddelen in de fiscaliteit.

De belastingaanslag en de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op het aanslagbiljet zijn vermeld kunnen door de voorgestelde wijziging vaker gezamenlijk worden behandeld in de bezwaar- en beroepsfase. Dit kan ook tot gevolg hebben dat de belanghebbende vaker slechts eenmaal griffierecht is verschuldigd, maar in dat geval ook slechts eenmaal in aanmerking komt voor een proceskostenvergoeding en ook slechts eenmaal in aanmerking komt voor een immateriële schadevergoeding wegens overschrijden van de redelijke termijn.

Het voorgestelde wederkerige systeem is uitgewerkt en geschreven voor de situatie van de Belastingdienst. Het doel van het wetsvoorstel is dan ook primair om te komen tot een verbetering van (praktische) rechtsbescherming en doenvermogen ingeval het door de inspecteur van de Belastingdienst opgemaakte aanslagbiljet naast de bedragen van een belastingaanslag ook bedragen van andere voor bezwaar vatbare beschikkingen bevat. De op dat punt voorgestelde wetswijziging is niet bedoeld om ook andere situaties, zoals belastingen op grond van de

²⁵ Bijvoorbeeld HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6917, en HR 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8169.

²⁶ Dit geldt zowel bij situaties waarbij artikel 24a AWR geldt als bij situaties waarbij artikel 9.6 Wet IB 2001 van toepassing is.

²⁷ Artikel 6 EVRM.

Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet en de waardebeschikking Wet WOZ, te beïnvloeden. De belastingheffing op grond van de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet geschiedt op grond van die wetten met toepassing van de AWR. Ook met betrekking tot de waardebeschikking Wet WOZ op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) zijn de relevante artikelen van de AWR van overeenkomstige toepassing. Om te voorkomen dat het voorgestelde wederkerige systeem ook op andere situaties van toepassing is dan de situatie van de Belastingdienst, bevat het wetsvoorstel hiertoe expliciete uitsluitingen. Door de betrokken partijen wordt nog nader onderzocht of de uitzondering blijvend moet zijn. Ingeval het wederkerige systeem ook bij andere situaties wenselijk en uitvoerbaar is, kan via een aanvullende wetswijziging het wederkerige systeem alsnog daarop van toepassing worden verklaard.

4.9. Doenvermogen

De AWR kent reeds een regeling die ten goede komt aan het instellen van bezwaar en beroep ingeval op een aanslagbiljet naast bedragen van een belastingaanslag ook bedragen van bepaalde andere voor bezwaar vatbare beschikkingen zijn vermeld. Hierdoor is het indienen van één bezwaarschrift met gronden tegen bijvoorbeeld alleen de bedragen aan belasting vaak ook voldoende om de fiscale rechtsgang veilig te stellen tegen die andere voor bezwaar vatbare beschikkingen. Een onoplettendheid van een belanghebbende hoeft in dit geval dus niet tot gevolg te hebben dat hij zijn fiscale procedurele rechten verliest. De huidige regeling komt derhalve reeds ten goede aan de doenbaarheid van het instellen van bezwaar en beroep.

Echter, op dit moment kent deze regeling een afwijkende werking ten aanzien van boetebeschikkingen waardoor de beoogde rechtsbescherming en eenvoud niet optimaal zijn. Ook is de regeling niet van toepassing ten aanzien van bepaalde voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen wel op het aanslagbiljet vermeld kunnen staan. Met de voorgestelde wijziging van deze regeling worden beide punten opgelost. De belanghebbende stelt op grond van de voorgestelde wijziging dus vaker en eenvoudiger zijn fiscale rechtsgang en procedurele rechten veilig via één bezwaarschrift. Een onoplettendheid bij het instellen van bezwaar heeft door de voorgestelde wijziging dus minder vaak ongunstige gevolgen voor de belanghebbende. Dit komt ten goede aan de doenbaarheid van het instellen van bezwaar en beroep.

4.10. Inwerkingtreding

De voorgestelde wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2023. Om te voorkomen dat de voorgestelde wijzigingen invloed hebben op lopende bezwaar- en beroepsprocedures, waaronder lopende bezwaar- en beroepsprocedures die hun oorsprong vinden in de afwijzing van een ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB of bepaalde voor bezwaar vatbare beschikking(en) waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld²⁸, zijn de voorgestelde wijzigingen voor het eerst van toepassing met betrekking tot een aanslagbiljet met een dagtekening op of na 1 januari 2023. Onmiddellijke werking zou namelijk voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht tot praktische problemen leiden die bovendien tot gevolg kunnen hebben dat procedures langer duren. Met voormeld overgangsrecht wordt gestreefd naar duidelijkheid van de procedurele mogelijkheden voor alle betrokken partijen. Mede vanwege dit streven zorgt voormeld overgangsrecht er ook voor dat de voorgestelde wijzigingen voor het eerst van toepassing zijn op verzoeken om

²⁸ Artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001.

ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB en voor bezwaar vatbare beschikking(en) waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld met een dagtekening op of na 1 januari 2023. Nieuwe verschillen tussen procedures die hun oorsprong vinden in een bezwaar en beroep tegen een belastingaanslag IB of bepaalde voor bezwaar vatbare beschikking(en) en een bezwaar tegen een afwijzing van een ambtshalve vermindering van die belastingaanslag IB of bepaalde voor bezwaar vatbare beschikking(en) worden daarmee voorkomen.

5. Wettelijke grondslag uitvraag gegevens per IKV

Inhoudingsplichtigen doen met de loonaangifte één gecombineerde aangifte voor de loonbelasting, de premies sociale verzekeringen en de ingevolge de Zorgverzekeringswet verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage (IAB Zvw). Op basis daarvan dragen inhoudingsplichtigen de verschuldigde loonbelasting, premies sociale verzekeringen en IAB Zvw af aan de Belastingdienst. De loonaangifte bevat alle algemene gegevens, alle gegevens op collectief niveau – dat wil zeggen per werkgever – en alle gegevens op nominatief niveau – dat wil zeggen gesteld op naam van de individuele werknemer – die van belang zijn voor de heffing en inning van loonbelasting, premies sociale verzekeringen en IAB Zvw en voor het distribuerende proces van het toekennen van uitkeringen door het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV). De gegevens die met de loonaangifte worden uitgevraagd zijn opgenomen in de Regeling gegevensuitvraag loonheffingen. De Belastingdienst ontvangt alle gegevens – dus de algemene, collectieve en nominatieve gegevens – en zendt de nominatieve gegevens zonder deze in te kijken naar het UWV. De Belastingdienst gebruikt de algemene en collectieve gegevens ten behoeve van de handhaving van en controle op de volledigheid, juistheid en tijdigheid van de loonaangifte. Het UWV gebruikt de nominatieve gegevens voor de inrichting van de polisadministratie. Deze gegevens worden vervolgens door verschillende instanties gebruikt. Het UWV gebruikt de gegevens uit de polisadministratie voor de vaststelling van uitkeringen. Andere instanties die gebruikmaken van de gegevens uit de polisadministratie zijn bijvoorbeeld gemeenten, de Sociale Verzekeringsbank (SVB) en het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Dit betekent dat in hetzelfde traject waarin de gegevens voor de aangifte loonbelasting, premies sociale verzekeringen en IAB Zvw worden aangeleverd, ook de relevante gegevens voor uitkeringen, sociale voorzieningen en de statistieken van arbeid en lonen voor het CBS ter beschikking komen. Door gegevens via de loonaangifte eenmalig uit te vragen, maar meervoudig te gebruiken, besparen bedrijven op administratieve lasten en bespaart de overheid op uitvoeringskosten.

Naar aanleiding van een internetconsultatie van een ontwerpbesluit tot wijziging van enkele besluiten in verband met de definitie van de IKV²⁹ is geconstateerd dat onduidelijkheid bestaat over de wettelijke grondslag ter zake van de uitvraag van bepaalde gegevens op persoonsniveau voor de loonbelasting, de premies sociale verzekeringen en de IAB Zvw, de zogenoemde uitvraag per IKV via de loonaangifte.³⁰ Kortgezegd wordt per IKV bij de inhoudingsplichtige op persoonsniveau informatie opgevraagd voor de loonbelasting, de premies sociale verzekeringen en de IAB Zvw.

²⁹ Ontwerpbesluit van 15 juni 2020 tot wijziging van het besluit SUWI en het Dagloonbesluit werknemersverzekeringen in verband met de definiëring van de inkomstenverhouding voor de gegevensset van de polisadministratie, www.internetconsultatie.nl.

³⁰ In het Besluit van 26 maart 2021, houdende wijziging van het Besluit SUWI en het Dagloonbesluit werknemersverzekeringen in verband met de definiëring van de inkomstenverhouding voor de gegevensset van de polisadministratie (Stb. 2021, 198) is een definitie opgenomen van het begrip IKV.

Hierbij is meestal sprake van één IKV per werknemer of uitkeringsgerechtigde, maar het is ook mogelijk dat voor één werknemer of uitkeringsgerechtigde sprake is van meerdere IKV's, bijvoorbeeld als sprake is van loon en de betreffende werknemer een uitkering ingevolge de socialeverzekeringswetten ontvangt die door tussenkomst van dezelfde inhoudingsplichtige wordt uitbetaald. De in de praktijk ontstane onduidelijkheid ziet op de vraag of de Belastingdienst bevoegd is om via de loonaangifte per IKV nominatieve gegevens uit te vragen die niet relevant zijn voor de heffing van alleen loonbelasting.

Vanwege deze onduidelijkheid wordt voorgesteld om explicieter wettelijk vast te leggen dat de Belastingdienst – naast de gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van loonbelasting – ook gegevens mag opvragen die noodzakelijk zijn voor de doelen van de polisadministratie. Dit ziet op het aanleveren van gegevens en de wijze van aanleveren hiervan. Voor de heffing van enkel loonbelasting is het opgeven van gegevens per IKV niet noodzakelijk, maar dit is wel noodzakelijk voor de heffing van premies werknemersverzekeringen en de verstrekking van uitkeringen en tegemoetkomingen (het distribuerende proces) met behulp van gegevens uit de polisadministratie. De premie volksverzekeringen en de IAB Zvw worden geheven met overeenkomstige toepassing van de voor de heffing van de loonbelasting geldende regels. Hierdoor is de voorgestelde bepaling ook op deze heffingen van toepassing.

De voorgestelde wijziging leidt niet tot een uitbreiding van de gegevens die via de loonaangifte worden uitgevraagd.

6. Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag Vpb

Voor bepaalde voorlopige aanslagen IB en Vpb wordt op grond van de wet een betalingskorting verleend als het gehele bedrag van de voorlopige aanslag minus het bedrag van de betalingskorting uiterlijk op de vervaldatum van de eerste betalingstermijn is betaald. Deze maatregel is al in 1998 geïntroduceerd op advies van de Commissie Van Lunteren. Om de administratieve lasten die samenhangen met fiscale regelgeving te verminderen is geadviseerd om belastingschuldigen met een korting te stimuleren om de voorlopige aanslag in één keer te betalen. De administratieve lasten bij het voldoen van een voorlopige aanslag zijn vandaag de dag gering. Het eenmalig betalen van een aanslag kost nu namelijk evenveel tijd als het in gang zetten van vooraf vastgestelde periodieke betalingen als gevolg van de automatisering. Verder blijft het mogelijk om een voorlopige aanslag in één keer te betalen.

Mede hierom zal met de voorgestelde maatregel de zogenoemde betalingskorting voor voorlopige aanslagen in de Vpb komen te vervallen. De voorgestelde maatregel is geïnitieerd bij de augustusbesluitvorming van 2019 waarbij het toenmalige kabinet heeft besloten om de betalingskorting voor de Vpb af te schaffen. De opbrengst van deze maatregel wordt ingezet voor een structureel lastenverlichtingspakket voor huishoudens. Hiertegenover staat dat de maatregel de lasten van bedrijven zal verzwaren. Met het enkel afschaffen van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen Vpb wordt uitsluitend van bedrijven een voordeel weggenomen. Er is destijds niet overwogen om de betalingskorting die wordt aangeboden bij de IB en de IAB Zvw eveneens af te schaffen. Dat lag in de rede van de toenmalige besluitvorming voor een structureel lastenverlichtingspakket voor burgers. Daarom blijft de betalingskorting bij voorlopige aanslagen in de IB wél bestaan. De maatregel zou worden opgenomen in het Belastingplan 2020 en zou per 1 januari 2021 in werking treden. De Belastingdienst heeft echter, na een uitvoeringstoets, kenbaar gemaakt dat de afschaffing van de betalingskorting bij voorlopige aanslagen Vpb vooralsnog niet uitvoerbaar

was. Uitvoering geven aan deze maatregel zou een risico vormen voor het uitfaseren van Enterprise Tax Management (ETM). Uitfasering ETM heeft absolute prioriteit. Per 1 januari 2023 is het wel mogelijk om de betalingskorting bij voorlopige aanslagen Vpb te laten vervallen. Dit wetsvoorstel geeft daarmee alsnog uitvoering aan de augustusbesluitvorming van 2019.

Door het niet aanbieden van een betalingskorting bij een voorlopige aanslag Vpb vervalt voor belastingschuldigen de financiële prikkel om de voorlopige aanslag in één keer te voldoen.

7. Betalingsvordering lokale belastingen

De Invorderingswet 1990 (IW 1990) kent sinds 1 juli 2020 de betalingsvordering. De betalingsvordering is een vorm van vereenvoudigd derdenbeslag onder een betaaldienstverlener. Doel van deze maatregel is een vereenvoudiging van de procedure, niet een uitbreiding van bevoegdheden. Deze vereenvoudiging zit in het feit dat de tussenkomst van de deurwaarder niet meer aan de orde is. Hierdoor is de procedure van derdenbeslag aanzienlijk eenvoudiger en efficiënter geworden dan eerder het geval was. Hiervan profiteert zowel de belastingschuldige, omdat deze geen deurwaarderskosten meer in rekening krijgt gebracht, als de Belastingdienst, omdat het proces eenvoudiger wordt. Gemeenten, provincies en waterschappen kunnen bij de invordering van lokale heffingen ook gebruikmaken van de betalingsvordering. De voorgestelde wijzigingen beogen dat de bij ministeriële regeling gestelde nadere regels met betrekking tot de gevallen waarin en de wijze waarop aan de betalingsvordering uitvoering moet worden gegeven, ook gelden voor gemeenten, provincies en waterschappen.

8. Rentestop naheffingsaanslag

In de regeling van de belastingrente vindt een zogenoemde rentestop plaats als de inspecteur, kort gezegd, te lang doet over het vaststellen van een belastingaanslag.³¹ Als de inspecteur langer dan de reguliere behandeltermijn nodig heeft om een belastingaanslag vast te stellen overeenkomstig een verzoek of aangifte, komt dat dankzij de rentestop dus niet voor rekening van de belastingplichtige. Voor naheffingsaanslagen is deze rentestop op dit moment niet in de wet opgenomen. In de huidige situatie (zonder rentestop) loopt het tijdvak waarover bij naheffingsaanslagen belastingrente wordt berekend door tot twee weken (veertien dagen) na de dagtekening van de naheffingsaanslag. Als de naheffingsaanslag (te) lang op zich laat wachten, blijft de te betalen belastingrente dus oplopen. Door ook voor naheffingsaanslagen een rentestop te introduceren, wordt aan deze situatie een einde gemaakt. Geregeld wordt dat indien een naheffingsaanslag is vastgesteld overeenkomstig een verzoek tot vaststelling van een dergelijke naheffingsaanslag, het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend uiterlijk tien weken na de datum van ontvangst van dat verzoek eindigt. De belastingplichtige die om de vaststelling van een naheffingsaanslag verzoekt, hoeft ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties te verrichten om voor de rentestop in aanmerking te komen. Het doenvermogen van belastingplichtigen wordt dan ook niet extra belast. Onder een verzoek om een naheffingsaanslag wordt in dit kader onder meer verstaan een herziening of verbetering van een aangifte (suppletie) en een correctiebericht in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)³². Deze opsomming is derhalve niet limitatief. Voorts geldt dat een verzoek om

³¹ Zie de artikelen 30f, derde lid, 30fb, eerste, vierde en vijfde lid, 30fc, derde en vijfde lid, en 30g, derde lid, AWR.

³² Zie artikel 28a Wet LB 1964.

een naheffingsaanslag op de «door de inspecteur aangegeven wijze» dient te worden ingediend om gebruik te kunnen maken van de rentestop. Dit betekent dat de rentestop alleen geldt als het verzoek om een naheffingsaanslag wordt gedaan via de door de inspecteur beschikbaar gestelde – op dit moment ook gebruikte – formulieren. Het is mogelijk dat na het opleggen van een naheffingsaanslag naar aanleiding van een verzoek, nog een of meer naheffingsaanslagen volgen. De inspecteur heeft immers een eigen bevoegdheid om onderzoek te doen en, zo nodig, over te gaan tot naheffing. Deze naheffingsaanslagen worden ongevraagd (dus zonder voorafgaand verzoek van de belastingplichtige) opgelegd, zodat de rentestop in zoverre toepassing mist. De voorgestelde rentestop treedt in werking per 1 januari 2023 voor naheffingsaanslagen ter zake van loonbelasting, dividendbelasting, bronbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken of een in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) genoemde belasting. Voor de omzetbelasting zal de rentestop op een later moment in werking treden. Hiervoor is gekozen, omdat het voor de omzetbelasting uitvoeringstechnisch niet mogelijk is per 1 januari 2023 uitvoering te geven aan de voorgestelde rentestop. Het huidige systeem van de Belastingdienst voor de omzetbelasting (OB-systeem) laat geen ruimte om per 1 januari 2023 rekening te houden met de voorgestelde rentestop. Uiterlijk bij de introductie van het nieuwe OB-systeem – voorzien voor medio 2026 – zal dit wel mogelijk zijn. De rentestop zal voor de omzetbelasting in werking treden zodra de rentestop uitvoeringstechnisch mogelijk is.

9. Maatwerk belastingrente

9.1. Belastingrente

Belastingrente wordt, kort gezegd, in rekening gebracht als een belastingaanslag³³ met een te betalen bedrag aan belasting door toedoen van de belastingplichtige (of inhoudingsplichtige³⁴) «te laat» wordt vastgesteld. De belastingrenteregeling in de AWR is daarbij geënt op de verzuimrenteregeling die in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) wordt gehanteerd. Als, kort gezegd, wordt vastgesteld dat een belastingplichtige in verzuim is geweest, wordt er voor de berekening van belastingrente van uitgegaan dat het verzuim heeft plaatsgevonden gedurende het gehele rentetijdvak, dat start en eindigt op vaste – in de wet aangegeven – momenten. In dit wetsvoorstel wordt een bepaling voorgesteld waardoor het mogelijk wordt om in bepaalde situaties, waarin de systematiek van deze regeling te hard uitpakt, maatwerk te leveren door een vermindering van belastingrente te verlenen.

9.2. Het rentetijdvak

De huidige systematiek is als volgt. Als:

- a. na zes maanden na het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven een belastingaanslag IB/premie volksverzekeringen (PVV) of Vpb; of
- b. na acht maanden na het overlijden³⁵ een belastingaanslag erfbelasting;

met een te betalen bedrag aan belasting wordt vastgesteld, wordt in beginsel belastingrente in rekening gebracht. Deze rente wordt enkel-

³³ Dat is de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag of de naheffingsaanslag, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel e, AWR.

³⁴ Hierna wordt kortheidshalve enkel gesproken over «belastingplichtige».

³⁵ Voor de leesbaarheid is geabstraheerd van de situaties waarin het geen belastingaanslag ter zake van een overlijden betreft.

voudig berekend over het zogenoemde rentetijdvak en heeft als grondslag het te betalen bedrag aan belasting (na verrekening van eventuele voorlopige aanslag(en) en voorheffing(en)). Het rentetijdvak is de periode vanaf zes maanden, onderscheidenlijk acht maanden³⁶, na het tijdvak waarover de belasting wordt geheven tot de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is. Een belastingaanslag is invorderbaar na het verstrijken van de betalingstermijn.^{37, 38}

Voor belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte³⁹ geldt dat in beginsel belastingrente in rekening wordt gebracht over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt veertien dagen na de dagtekening van de naheffingsaanslag.⁴⁰

Gebleken is dat de hiervoor beschreven systematiek kan leiden tot situaties die (zeer) indruisen tegen het rechtvaardigheidsgevoel en ook niet passen bij de verzuimgedachte die aan de regeling ten grondslag ligt. Dit hangt onder meer samen met het feit dat voor het berekenen van de belastingrente steeds enkel de «laatste» belastingaanslag⁴¹, dus de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend, wordt vergeleken met de «voorlaatste» belastingaanslag.

Voorbeeld

Met dagtekening 30 juni 2019 wordt een voorlopige aanslag IB/PVV over het belastingjaar 2018 opgelegd van € 200.000 aan te betalen IB/PVV (zonder in rekening gebrachte belastingrente omdat de aanslag vóór 1 juli 2019 is opgelegd). Met dagtekening 1 januari 2020 volgt een nadere voorlopige aanslag van € 120.000 (zonder vergoeding van belastingrente). Met dagtekening 1 januari 2021 volgt de definitieve aanslag van (wederom) € 200.000. Op grond van de huidige wet geldt dat over een bedrag van € 80.000 (zijnde het verschil tussen de definitieve aanslag van € 200.000 en de nadere voorlopige aanslag van € 120.000, ofwel het te betalen bedrag aan IB/PVV) belastingrente is verschuldigd van 1 juli 2019 tot en met 11 februari 2021.⁴² Van 30 juni 2019 tot 1 januari 2020 was echter reeds € 200.000 aan IB/PVV geheven (naar aanleiding van de «eerste» voorlopige aanslag).

9.3. Matiging

Er wordt een bepaling voorgesteld op basis waarvan de inspecteur de belastingrente in bepaalde situaties kan verminderen. Hiermee wordt de mogelijkheid gecreëerd om, meer dan voorheen, maatwerk te kunnen

³⁶ Bij een belastingaanslag erfbelasting.

³⁷ Doorgaans zes weken na de dagtekening van het aanslagbiljet, zie artikel 9 IW 1990 in samenhang met de artikelen 30f, tweede lid, 30fc, tweede lid, en 30g, tweede lid, AWR.

³⁸ Indien een belastingaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig een verzoek dat of een aangifte die te laat is ingediend, eindigt het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend uiterlijk veertien weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk negentien weken na de datum van ontvangst van de aangifte (artikelen 30f, derde lid, 30fc, derde en vijfde lid, en 30g, derde lid, AWR).

³⁹ Te weten de loonbelasting, dividendbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en een in artikel 1 Wbm genoemde belasting.

⁴⁰ Zie artikel 30h, tweede lid, AWR in samenhang met artikel 9 IW 1990. Belastingrente wordt echter niet in rekening gebracht als de naheffingsaanslag voortvloeit uit een vrijwillige verbetering van de aangifte binnen drie maanden na het einde van het kalender- of boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft (artikel 30h, derde lid, AWR).

⁴¹ Of voor aangiftebelastingen de laatste afdracht of voldoening, et cetera.

⁴² De dag voorafgaand aan de dag waarop de belastingaanslag invorderbaar is.

leveren bij het berekenen van de belastingrente. Het idee achter de bepaling is dat het mogelijk moet zijn om bij het berekenen van belastingrente rekening te houden met periodes waarin (een deel van) het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) reeds was geheven. Het ontbreken van deze mogelijkheid kan hard uitpakken en past niet bij de wens om maatwerk te bieden. Voor zover gedurende het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) reeds was geheven, dan wel op aangifte was voldaan of afgedragen, kan de inspecteur op grond van de voorgestelde bepaling de over dat gedeelte van het tijdvak in rekening gebrachte belastingrente verminderen naar evenredigheid van het reeds geheven, voldane of afgedragen bedrag.

Een belastingaanslag wordt doorgaans opgelegd via een geautomatiseerd proces, waarbij voor de verschillende belastingen verschillende heffings-systemen bestaan. De voorgestelde bepaling kan niet in alle heffingssystemen en voor alle situaties geautomatiseerd worden toegepast. Hierdoor zal het voor de inspecteur (in veel gevallen) niet mogelijk zijn om bij de vaststelling van de belastingaanslag met de voorgestelde bepaling rekening te houden. Toepassing van de bepaling zal daarom vooral achteraf moeten plaatsvinden, in bezwaar of na een verzoek om ambtshalve vermindering. Het bedrag dat aan belastingrente in rekening wordt gebracht, wordt altijd afzonderlijk vermeld op het aanslagbiljet. Indien belanghebbenden na kennisneming van het bedrag aan belastingrente van mening zijn dat de voorgestelde bepaling zou moeten leiden tot vermindering van dat bedrag, kunnen zij hierom verzoeken door middel van bezwaar of een verzoek om ambtshalve vermindering. Deze werkwijze betekent dat een beroep wordt gedaan op het doenvermogen van belanghebbenden. Zoals aangegeven, is een andere werkwijze (in veel gevallen) niet in te passen in de geautomatiseerde processen en heffings-systemen en is de bepaling bedoeld om de inspecteur in ieder geval de mogelijkheid te bieden om meer maatwerk te leveren. Via de communicatiekanalen van de Belastingdienst zal het bestaan van de bepaling en de bijbehorende gang van zaken kenbaar worden gemaakt. Als de bepaling (ten aanzien van een of meer belastingmiddelen) wel geautomatiseerd kan worden toegepast of als de inspecteur de mogelijkheid heeft om de bepaling ambtshalve – dat wil zeggen uit eigen beweging⁴³ – handmatig toe te passen, wordt hiertoe overgegaan. In dergelijke gevallen vindt de vermindering van de belastingrente wel plaats bij de vaststelling van de belastingaanslag of kort daarna, en hoeft de belanghebbende zelf geen actie te ondernemen. Deze laatste werkwijze verdient uiteraard de voorkeur en de Belastingdienst streeft hier ook naar. Indien de belanghebbende het vervolgens toch niet eens is met de toegepaste vermindering van de belastingrente kan hij daartegen uiteraard opkomen door gebruik te maken van de genoemde rechtsmiddelen.

Als de voorgestelde bepaling wordt toegepast op eerdergenoemd voorbeeld betekent dat het volgende:

Voorbeeld

Ten aanzien van het totale rentetijdvak (1 juli 2019 tot en met 11 februari 2021; 1,5 jaar + zes weken betalingstermijn) geldt dat over een periode van 6 maanden (1 juli 2019 tot 1 januari 2020) reeds

⁴³ Van toepassing van de bepaling door de inspecteur uit eigen beweging kan bijvoorbeeld sprake zijn in de situatie waarin de inspecteur een belastingaanslag handmatig vaststelt en voorafgaand daaraan op de hoogte is van het feit dat de belanghebbende in aanmerking komt voor een vermindering van belastingrente op grond van de voorgestelde bepaling. Dit kan in meerdere situaties aan de orde zijn, bijvoorbeeld als sprake is van een geselecteerde aangifte of van overleg tussen de belanghebbende en de inspecteur.

€ 200.000 aan verschuldigde belasting was geheven. Over het bedrag van € 80.000 (het bij de definitieve aanslag vastgestelde te betalen bedrag aan belasting, dat geldt als «grondslag» voor het te betalen bedrag aan belastingrente) hoeft dus enkel belastingrente te worden berekend over de periode van 1 januari 2020 tot en met 11 februari 2021, derhalve over 6 maanden minder dan op grond van de huidige wet het geval is.

9.4. *Betalingstermijn*

Ingevolge de belastingrenteregeling in de AWR wordt belastingrente berekend tot het einde van de betalingstermijn van een belastingaanslag, zowel in de situatie waarin belastingrente in rekening wordt gebracht als die waarin belastingrente wordt vergoed.⁴⁴ In het onderzoek naar onder andere de redelijkheid, billijkheid en rechtvaardigheid van de belastingrenteregeling dat in 2018 aan beide Kamers der Staten-Generaal is gezonden, is ingegaan op de systematiek dat in alle gevallen over de volledige betalingstermijn belastingrente wordt berekend en zijn alternatieven hiervoor onderzocht.⁴⁵ De destijds genoemde beweegredenen voor deze systematiek en de bezwaren tegen de onderzochte alternatieven zijn nog steeds van toepassing, waardoor deze systematiek ook in de situatie waarin de inspecteur op grond van de voorgestelde bepaling overgaat tot vermindering van belastingrente onverkort van toepassing blijft.⁴⁶ Een verandering van de systematiek in alleen deze specifieke situatie zou een onredelijke situatie opleveren ten opzichte van belanghebbenden die geen beroep kunnen doen op de voorgestelde bepaling. In de voorgestelde bepaling is daarom expliciet bepaald dat deze niet van toepassing is op de belastingrente die in rekening wordt gebracht over de periode vanaf de dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend. Deze bepaling is bovendien noodzakelijk omdat zich ook gedurende de betalingstermijn de situatie kan voordoen dat belastingrente wordt berekend terwijl het te betalen bedrag aan belasting reeds is geheven, dan wel op aangifte is voldaan of afgedragen.⁴⁷ Zonder de genoemde bepaling zouden belanghebbenden zich ten aanzien van de belastingrente die zij over de betalingstermijn betalen dus kunnen beroepen op een vermindering van belastingrente, terwijl dit een gevolg is van de bestaande systematiek.⁴⁸ Ingevolge de voorgestelde bepaling blijft belastingrente dus te allen tijde verschuldigd over de periode vanaf de dagtekening van de «laatste» belastingaanslag (als de betalingstermijn start) tot en met de dag voorafgaand aan de dag waarop die aanslag invorderbaar is, zoals geldt in alle gevallen waarin belastingrente is verschuldigd. Voor eerdergenoemd voorbeeld betekent dit – ook na de onderhavige wetswijziging – dat in elk geval belastingrente is verschuldigd over de periode vanaf de dagtekening van de definitieve aanslag (1 januari 2021) tot en met de dag voorafgaand aan de dag waarop de definitieve aanslag invorderbaar is (11 februari 2021).

⁴⁴ Zie artikel 9 IW 1990 en de artikelen 30f, tweede lid, 30fc, tweede lid, 30g, tweede lid, en 30h, tweede lid, AWR. Zie ook Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

⁴⁵ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

⁴⁶ Zie ook Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

⁴⁷ Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR geldt ten aanzien van een belasting (of PVV) die wordt geheven bij wege van aanslag dat het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) is geheven (dan wel niet langer is geheven) op de dag van dagtekening van het aanslagbiljet. Voor aangiftebelastingen gaat het hierbij om de dag waarop de belasting op aangifte is voldaan of afgedragen of – bij een naheffingsaanslag – de dag van dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag. Zie ook artikel 5 AWR.

⁴⁸ Zie ook Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 99.

9.5. Ministeriële regeling

Op grond van de voorgestelde bepaling kunnen bij ministeriële regeling situaties worden aangewezen waarin het te betalen bedrag aan belasting *geacht wordt* reeds te zijn geheven, dan wel op aangifte te zijn voldaan of afgedragen en waarop aldus de voorgestelde bepaling van toepassing is. Het gaat hierbij om situaties die sterk lijken op de eerder bedoelde situaties (waarin (een deel van) het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) reeds was geheven in een deel van de periode waarop de belasting-renteberekening ziet) maar die niet onder de letterlijke bepaling vallen omdat geen sprake is van «het te betalen bedrag aan belasting (of PVV)» (dat reeds was geheven). Denk bijvoorbeeld aan gevallen waarin betalingen/teruggaven kunnen worden gezien als «communicerende vaten». Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij correcties bij fiscale partners, waarbij de belastingteruggaaf zonder belastingrente aan de ene partner leidt tot een te betalen bedrag aan belasting (of PVV) met belastingrente door de andere partner, waarbij dát specifieke te betalen bedrag aan belasting niet eerder was geheven (zie voorbeeld 5 in de artikelsgewijze toelichting). Ook kunnen op grond van de voorgestelde bepaling bij ministeriële regeling situaties worden aangewezen waarin de latere inwerkingtreding ten aanzien van de loonbelasting en omzetbelasting (zie paragraaf 10.6) geen toepassing vindt en kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van de aan het begin van deze alinea beschreven hoofdregel, evenals regels op grond waarvan toepassing van de hoofdregel om doelmatigheidsredenen achterwege blijft.

9.6. Inwerkingtreding voor loonbelasting en omzetbelasting

De voorgestelde bepaling geldt vooralsnog niet voor de loonbelasting en de omzetbelasting. De uitzondering voor deze belastingen⁴⁹ komt te vervallen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, waardoor het bereik van de maatregel op dat tijdstip wordt uitgebreid naar de loonbelasting en de omzetbelasting. Hiervoor is gekozen omdat het voor de loonbelasting en de omzetbelasting uitvoeringstechnisch niet mogelijk is per 1 januari 2023 integraal uitvoering te geven aan de voorgestelde bepaling. Aan de voorgestelde bepaling kan voor deze belastingen alleen op geautomatiseerde wijze uitvoering worden gegeven. De systemen die dat mogelijk moeten maken, laten hiervoor per 1 januari 2023 nog geen ruimte. Zodra de mogelijkheid om over te gaan tot vermindering van belastingrente uitvoeringstechnisch ook voor de loonbelasting en de omzetbelasting integraal mogelijk is, komt de bepaling die de toepassing van die belastingen uitsluit te vervallen. Naar verwachting is dit niet voor 2026 het geval. Als ten aanzien van specifieke situaties in de loonbelasting of omzetbelasting blijkt dat de voorgestelde bepaling wel eerder uitvoerbaar is (en het ten aanzien van die specifieke situaties dus niet nodig is te wachten tot de bepaling over de hele linie toepasbaar is), worden die specifieke situaties opgenomen in de hiervoor genoemde ministeriële regeling.⁵⁰ Op die manier wordt ernaar gestreefd de voorgestelde bepaling zo spoedig mogelijk – met andere woorden, zodra dat uitvoeringstechnisch mogelijk is – ook geheel of gedeeltelijk van toepassing te laten zijn op de loonbelasting en omzetbelasting.

⁴⁹ Op grond van het voorgestelde artikel 30ia, derde lid, AWR.

⁵⁰ Op grond van het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, onderdeel b, AWR.

10. Versterken rechtsbescherming bij onderlinge overlegprocedure tussen staten met een belastingverdrag

Ondanks het bestaan van een belastingverdrag of een daarmee vergelijkbare regeling zoals een belastingregeling, kan zich een grensoverschrijdende situatie voordoen waarin een persoon of onderneming te maken krijgt met dubbele belasting of waarin anderszins sprake is van heffing in strijd met dat belastingverdrag of die regeling. Dergelijke situaties kunnen zich voordoen door verschillen in interpretatie of toepassing van het belastingverdrag of de regeling. De betreffende persoon of onderneming kan in een dergelijk geval op grond van het toepasselijke belastingverdrag of de toepasselijke regeling een verzoek indienen bij de bevoegde autoriteit (in Nederland: de Minister van Financiën) om een zogenoemde onderlinge overlegprocedure te starten. Aan de Algemeen directeur Belastingdienst/Grote Ondernemingen is het ondermandaat verleend de taak van bevoegde autoriteit uit te voeren. Alle Nederlandse belastingverdragen en -regelingen bevatten een bepaling op grond waarvan een onderlinge overlegprocedure kan worden gestart.

De onderlinge overlegprocedure zoals die in de Nederlandse belastingverdragen en -regelingen is opgenomen, is gebaseerd op het OESO-Modelverdrag (OMV).⁵¹ Hierin is opgenomen dat indien een persoon van oordeel is dat de maatregelen van (een van) de verdragsluitende staten (zullen) leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het belastingverdrag, de betreffende persoon de bevoegde autoriteit binnen drie jaar kan verzoeken om in overleg te treden met de betrokken verdragsluitende staat.⁵² Daarnaast kan een onderneming in bepaalde situaties op grond van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (het «EU-arbitrageverdrag») verzoeken om een onderlinge overlegprocedure.

De bevoegde autoriteit voert na ontvangst van een dergelijk verzoek een toets uit voordat het in behandeling wordt genomen. Hierbij wordt getoetst of het verzoek aan de voorwaarden voldoet.⁵³ In het bijzonder wordt getoetst of in het voorliggende geval sprake is (of zal zijn) van belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het toepasselijke belastingverdrag of de toepasselijke regeling. Voorts is geregeld dat, indien de bevoegde autoriteit het verzoek gegrond acht, de bevoegde autoriteit op grond van het belastingverdrag of de toepasselijke regeling verplicht is om met de bevoegde autoriteit van het andere betrokken land in overleg te treden en zich in te spannen om de dubbele of strijdige belasting te voorkomen.⁵⁴

Echter, indien de bevoegde autoriteit vaststelt dat het verzoek niet aan de voorwaarden voldoet, zal deze het verzoek afwijzen. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) heeft geoordeeld dat de afwijzing van een verzoek tot onderling overleg een besluit is in de zin van de Awb (en geen besluit in de zin van de AWR).^{55, 56} Hiermee is bevestigd dat tegen het besluit tot afwijzing van een verzoek tot onderling overleg bezwaar en beroep openstaat overeenkomstig de algemene regels van de Awb.

⁵¹ Artikel 25, eerste en tweede lid, OMV.

⁵² Artikel 25, eerste lid, OMV.

⁵³ Zie hoofdstuk 3 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures.

⁵⁴ Artikel 25, tweede lid, OMV.

⁵⁵ Artikel 1:3, eerste lid, Awb.

⁵⁶ ABRvS 3 februari 2021, ECLI:NL:RVS:2021:205 en ABRvS 3 februari 2021, ECLI:NL:RVS:2021:206.

10.1. De voorgestelde wijziging

In de huidige situatie valt de beroepsprocedure met betrekking tot een afwijzing van een verzoek tot onderling overleg zoals hiervoor is toegelicht onder de bevoegdheid van de algemene bestuursrechter. Hierdoor kan beroep worden ingesteld bij de rechtbank en hoger beroep bij de ABRvS. Echter, een dergelijk verzoek vereist dikwijls een inhoudelijke beoordeling van het belastingverdrag of de regeling en de fiscale positie van de betreffende persoon of onderneming, namelijk of in de omschreven situatie wel of geen sprake is van belastingheffing in strijd met het van toepassing zijnde belastingverdrag of de van toepassing zijnde regeling. Op basis van deze beoordeling volgt het besluit of de bevoegde autoriteit het verzoek tot onderling overleg wel of niet in behandeling moet nemen.

Gelet op de vaak fiscaaltechnische aard en inhoud van een besluit tot afwijzing van een verzoek om onderling overleg, is het gewenst om deze procedures onder het fiscale procesrecht te brengen. Hiertoe wordt voorgesteld de AWR te wijzigen. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen maatregel regelt dat op een besluit tot afwijzing van een verzoek tot een onderlinge overlegprocedure de regels van de AWR van toepassing zijn. Waar nu de algemene bestuursrechter bevoegd is om over een besluit tot afwijzing van een verzoek om een onderlinge overlegprocedure te oordelen, beoogt de voorgestelde wetswijziging dergelijke besluiten onder de bevoegdheid van de fiscale rechter te brengen. Hierdoor kan beroep worden ingesteld bij de rechtbank, hoger beroep bij het gerechtshof en beroep in cassatie bij de HR.

Dit wetsvoorstel heeft uitsluitend betrekking op verzoeken die zien op een onderlinge overlegprocedure in een individueel geval op verzoek van een persoon of onderneming.⁵⁷ Deze onderlinge overlegprocedure heeft betrekking op specifieke situaties waarin een persoon of onderneming van mening is dat in zijn, onderscheidenlijk haar, geval sprake is van belastingheffing in strijd met een belastingverdrag of een regeling, of waar deze strijdigheid vrijwel zeker zal ontstaan. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan situaties waarin grensoverschrijdend wordt gewerkt en beide landen van mening zijn dat zij het heffingsrecht over de inkomsten uit arbeid hebben, of waarin in het kader van de belastingheffing, de prijs voor de levering van goederen of diensten tussen verbonden ondernemingen wordt gecorrigeerd door de Nederlandse belastingdienst dan wel de buitenlandse belastingdienst.

11. Uniformeren termijnen vereenvoudigd derdenbeslag

Een belastingaanslag moet binnen een bepaalde termijn worden voldaan. Wanneer betaling niet voor het verstrijken van de betalingstermijn heeft plaatsgevonden, volgen (mogelijk) een betalingsherinnering, een aanmaning en een dwangbevel. Hierna kan de ontvanger, onder andere, overgaan tot een vereenvoudigd derdenbeslag. Voordat een vereenvoudigd derdenbeslag wordt uitgevoerd zal de ontvanger in veel gevallen aan de belastingschuldige een bericht sturen waarin hij aankondigt dat hij voornemens is om een vereenvoudigd derdenbeslag te doen. In de wet is vastgelegd in welke gevallen de ontvanger een vooraankondiging stuurt en wat de reactietermijn voor de belastingschuldige is.

In de situatie dat in dit kader een vooraankondiging moet worden verzonden, gelden twee verschillende reactietermijnen:

- a. een reactietermijn van één week wanneer het niet gaat om een periodieke betaling of wanneer het gaat om een periodieke betaling waar géén beslagvrije aan is verbonden, én het dwangbevel is betekend per post; en

⁵⁷ Artikel 25, eerste en tweede lid, OMV.

- b. een reactietermijn van vier weken wanneer het gaat om een vordering op een periodieke betaling waar wél een beslagvrije voet aan is verbonden, ongeacht op welke wijze het dwangbevel is betekend.

Met de beoogde wijziging worden de reactietermijnen gelijkgetrokken, waardoor de reactietermijn op de vooraankondiging naar aanleiding van een vereenvoudigd derdenbeslag op een vordering die géén periodieke betaling betreft of een periodieke betaling betreft waaraan géén beslagvrije voet is verbonden wordt verlengd tot vier weken.

De verlenging van de reactietermijn op de vooraankondiging verbetert de rechtsbescherming van de belastingschuldige. Belastingschuldigen hebben – in de genoemde gevallen – door de beoogde wijziging een langere termijn om actie te ondernemen ten aanzien van het aangekondigde vereenvoudigde derdenbeslag. Dit kan bijvoorbeeld door informatie aan te leveren die reden geeft om de beslagvrije voet te wijzigen. Met deze (eventueel) gewijzigde beslagvrije voet moet de ontvanger bij het uitvoeren van het vereenvoudigde derdenbeslag rekening houden. Ook kan de belastingschuldige tijdens de reactietermijn van vier weken contact opnemen met de ontvanger om bijvoorbeeld alsnog een betalingsregeling te treffen. Als er alsnog een betalingsregeling kan worden getroffen, zal de ontvanger het aangekondigde vereenvoudigde derdenbeslag niet doorzetten. Met deze verlenging wordt het doenvermogen van belastingschuldigen die een vooraankondiging krijgen minder belast en worden de negatieve gevolgen van onoplettendheid en vergeetachtigheid beperkt.

12. Tegemoetkoming schrijnende situaties

In oktober 2020 verscheen een nieuwsbericht in de media waarin de tragische situatie werd beschreven van een minderjarig kind dat zijn ouders verliest, de ouderlijke woning erft en vanwege de fiscale verplichtingen die uit de nalatenschap voortvloeien zou worden gedwongen om de geërfde ouderlijke woning waarin hij woont te verkopen. Kinderen hebben op grond van de huidige wet- en regelgeving in situaties als deze geen recht op renteloos uitstel van betaling voor het betalen van de – in dit geval – erfbelastingsschuld. Bij betaling na de betalingstermijn wordt aan de belastingschuldige, in beginsel, invorderingsrente in rekening gebracht.⁵⁸ Het maakt hierbij, in beginsel, niet uit of uitstel is verkregen. Dit kan leiden tot een aanzienlijke verhoging van het te betalen bedrag. Het renteloos verlenen van uitstel van betaling kan uitsluitend plaatsvinden wanneer in de wet is opgenomen dat invorderingsrente niet in rekening wordt gebracht over de periode waarvoor uitstel van betaling is verleend. De huidige wet biedt niet de ruimte om in de genoemde situatie van het minderjarige kind renteloos uitstel van betaling te verlenen. Het kabinet acht dit in dergelijke schrijnende situaties ongewenst. Daarom is aangekondigd dat de wet op dit punt zal worden gewijzigd.⁵⁹

Het kabinet acht het wenselijk om de wet- en regelgeving zodanig te wijzigen dat ook een oplossing kan worden geboden voor andere situaties waarin de betaling van een belastingaanslag binnen de geldende betalingstermijn leidt tot onbillijkheden van overwegende aard.

12.1. Verbreding tot vergelijkbare situaties

In de wet is geregeld binnen welke betalingstermijn een belastingaanslag moet worden voldaan. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin betaling van een belastingaanslag binnen de geldende betalingstermijn leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. In die situaties kan redelijkerwijs niet van de belastingschuldige worden gevergd dat de

⁵⁸ Artikel 25 IW 1990.

⁵⁹ Aanhangsel Handelingen II 2020/21, nr. 2335.

belastingaanslag binnen de geldende betalingstermijn wordt voldaan. De voorgestelde wijzigingen van de wet strekken om die reden voor die gevallen tot:

- a. het bieden van uitstel van betaling voor de duur van minimaal vijf jaar;
- b. het daarbij niet in rekening brengen van invorderingsrente.

Uitstel van betaling betekent kort gezegd dat het de belastingschuldige wordt toegestaan de belastingschuld later te betalen dan op de laatste dag van de in de wet gestelde betalingstermijn. Gedurende deze (verlengde) periode vangt de dwanginvordering niet aan. De voorgestelde voorwaarde van een onbillijkheid van overwegende aard brengt met zich dat niet aan elke (ervaren) onbillijkheid wordt tegemoetgekomen. Hoewel schrijnende situaties (of onbillijkheden van overwegende aard) naar het oordeel van de wetgever zoveel mogelijk voorkomen moeten worden, is – mede omdat niet alle schrijnende situaties (of onbillijkheden van overwegende aard) bij het opstellen van wetgeving zijn te voorzien – niet uitgesloten dat schrijnende situaties (of onbillijkheden van overwegende aard) soms voor zullen komen. Met de voorgestelde wijziging wordt voorzien in een oplossing voor schrijnende situaties waarbij iemand geconfronteerd wordt met belastingheffing en de betaling van de belastingaanslag binnen de geldende betalingstermijn leidt tot onbillijkheden van overwegende aard.

Wat in dit kader een schrijnende situatie (of onbillijkheid van overwegende aard) is, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Een voorbeeld van een schrijnende situatie (of onbillijkheid van overwegende aard) waarop de voorgestelde uitstelfaciliteit zal zien is als de erfgenaam/belastingschuldige een al dan niet minderjarig kind betreft en er slechts vermogen wordt geërfd in de vorm van een vermogensbestanddeel (in natura) dat een eerste levensbehoefte betreft. In een dergelijke situatie is er mogelijk naast het betreffende vermogensbestanddeel geen of nagenoeg geen ander inkomen of vermogen bij de erfgenaam aanwezig om bijvoorbeeld de belastingaanslag erfbelasting te kunnen betalen. Het aangaan van een lening zal dan, vanwege het ontbreken van een inkomen, veelal niet mogelijk zijn omdat niet aan de daarbij behorende betalingsverplichtingen kan worden voldaan. De erfbelastingsschuld en eventuele andere bestaande dan wel nog vast te stellen belastingsschulden, zoals de verschuldigde IB, kunnen in dat geval alleen worden voldaan door het betreffende vermogensbestanddeel te verkopen.

In lagere regelgeving zal een nadere uitwerking plaatsvinden van de schrijnende situaties (of onbillijkheden van overwegende aard) waaraan tegemoet zal worden gekomen.

12.2. Werking van de uitstelfaciliteit

De belastingschuldige kan om de voorgestelde uitstelfaciliteit verzoeken na ontvangst van de belastingaanslag. De belastingschuldige moet bij zijn verzoek gegevens verstrekken waaruit blijkt dat er sprake is van een schrijnende situatie (of onbillijkheid van overwegende aard) waarvoor de uitstelfaciliteit is bedoeld. De beslissing van de ontvanger op het verzoek zal plaatsvinden bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen deze beschikking staat na bezwaar desgewenst beroep bij de belastingrechter open. De termijn voor de voorgestelde uitstelfaciliteit kan langer zijn dan vijf jaar, doordat in de wettelijke bepaling wordt gesproken van ten minste vijf jaar. Dit biedt de ontvanger de ruimte om in situaties waarin voorzienbaar is dat een termijn van vijf jaar onvoldoende is langer uitstel van betaling te verlenen en hiermee een ruimere periode van rust te gunnen. Het is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval of de ontvanger voor een langere termijn dan vijf jaar uitstel zal verlenen.

De ontvanger zal in beginsel aan het uitstel van betaling de voorwaarde verbinden dat de belastingschuldige voldoende zekerheid stelt. In de situatie waarin slechts vermogen wordt geërfd in de vorm van een vermogensbestanddeel zoals een woning, zal de zekerheid bij voorkeur een hypotheekrecht ten behoeve van de ontvanger betreffen. In de ministeriële regeling zal eveneens worden opgenomen dat de ontvanger in bepaalde schrijnende situaties (of bij bepaalde onbillijkheden van overwegende aard) niet eist dat er zekerheid wordt gesteld.

Na afloop van de verleende termijn komt het uitstel van rechtswege te vervallen. De belastingschuldige ontvangt hierover tijdig bericht. De belastingschuldige kan dan, als dit noodzakelijk is, een nieuw verzoek doen om uitstel van betaling. Bij een nieuw verzoek op grond van de voorgestelde uitstelfaciliteit zal de belastingschuldige kenbaar moeten maken dat er (nog steeds) onbillijkheden van overwegende aard aanwezig zijn.

Het is van belang dat de voorgestelde uitstelfaciliteit daadwerkelijk een vangnet biedt aan situaties waarin betaling van de belastingschuld leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. Het kabinet vindt het daarom belangrijk om vijf jaar na inwerkingtreding van de voorgestelde uitstelfaciliteit te bezien of en in welke mate hier daadwerkelijk gebruik van wordt gemaakt.

Vooruitlopend op wetgeving is een uitstelfaciliteit voor schrijnende situaties bij het verkrijgen van een nalatenschap opgenomen in de Leidraad Invordering 2008.⁶⁰ Om te voorkomen dat invorderingsrente verschuldigd zou zijn over de periode van uitstel, is daarbij voorzien in het op nihil stellen van de invorderingsrente. Met de voorgestelde wetwijziging wordt in aansluiting daarop een renteloos uitstel ingevoerd, zodat in het geheel geen invorderingsrente meer – dus ook niet tot nihil – in rekening wordt gebracht. Effectief is sinds de invoering van de in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen uitstelfaciliteit per 1 juli 2021 in de betreffende gevallen dus geen invorderingsrente verschuldigd (geworden).

Met de voorgestelde uitstelfaciliteit wordt een periode rust en ruimte geboden bij schrijnende situaties waarin betaling van de belastingaanslag binnen de wettelijke termijn een onbillijkheid van overwegende aard met zich mee zou brengen. Het verzoeken van uitstel van betaling vraagt doenvermogen van de belastingschuldige. Deze nieuwe uitstelfaciliteit zal onder de aandacht worden gebracht van belastingschuldigen, bijvoorbeeld via de website van de Belastingdienst en via het aanslagbiljet. Daarnaast zal de ontvanger de belastingschuldige die een beroep doet op deze uitstelfaciliteit, als dit nodig is en voor zover dit kan, ondersteuning bieden bij de aanvraag om uitstel op grond van deze uitstelfaciliteit.

13. Enkele wijzigingen in de Belastingwet BES ter zake van de koop of doorverkoop van een onroerende zaak of een schip

In de Belastingwet BES is een vrijstelling opgenomen voor situaties waarin de staat of een openbaar lichaam een onroerende zaak of een schip koopt. Er is ook een vrijstelling voor situaties waarin de staat of een openbaar lichaam een onroerende zaak of een schip via een bv of nv koopt. Nu wordt voorgesteld om aan de laatstgenoemde vrijstelling een concurrentieclausule te koppelen. Dit houdt in dat de vrijstelling uitsluitend geldt als de verkrijger schriftelijk verklaart de onroerende zaak, onderscheidenlijk het schip, niet op een zodanige wijze te gaan gebruiken

⁶⁰ Artikelen 25.4.6 en 28.3a van de Leidraad Invordering 2008.

dat daarmee in concurrentie wordt getreden met belastingplichtigen die winst beogen. Op het moment dat met de onroerende zaak, onderscheidenlijk het schip, binnen vijf jaar na verkrijging, alsnog in concurrentie wordt getreden met belastingplichtigen die winst beogen, ongeacht het motief hiervoor, is de belasting alsnog verschuldigd. Voorts is in de Belastingwet BES nu geregeld dat indien een onroerende zaak of een schip binnen zes maanden wordt doorverkocht, de waarde waarover bij de tweede transactie overdrachtsbelasting is verschuldigd wordt verminderd met de waarde waarover bij de eerste transactie al overdrachtsbelasting verschuldigd was. Voorgesteld wordt hieraan toe te voegen dat de waarde waarover bij een transactie binnen zes maanden na een vorige transactie overdrachtsbelasting is verschuldigd, wordt verminderd met het bedrag waarover ter zake van de vorige overdracht algemene bestedingsbelasting was verschuldigd die niet in aftrek is of kon worden gebracht. Dit is nu niet goed geregeld in de wet en wordt daarom hersteld.

14. EU-aspecten

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen EU-aspecten.

15. Budgettaire aspecten

Het toelaten van beleggingsondernemingen als toegelaten aanbieders voor de uitkering van loonstamrechten heeft geen budgettaire gevolgen.

De budgettaire gevolgen van de maatregel waarmee de looptijd van een bancaire lijfrente die vererft aan een bloed- of aanverwant die ouder is dan de AOW-gerechtigde leeftijd wordt aangepast, zijn verwaarloosbaar. De belastingheffing wordt met deze maatregel naar voren gehaald, maar naar verwachting gaat het om weinig gevallen.

De opschoning van de Wet DB 1965 heeft naar verwachting geen of verwaarloosbare budgettaire gevolgen. De uitbreiding ten aanzien van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen vergroot mogelijk de grondslag, maar naar verwachting komt deze situatie zelden voor. Bovendien zal vaak sprake zijn van een inhoudingsvrijstelling of een mogelijkheid tot teruggave of verrekening in de Vpb of de IB. Er is daarom niet met een opbrengst gerekend.

De maatregel waarbij voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan naast de bedragen van de belastingaanslag een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van belastingaanslag, heeft geen noemenswaardige budgettaire gevolgen.

De wettelijke grondslag uitvraag gegevens per inkomstenhouding heeft geen budgettaire gevolgen, omdat het alleen om het uitvragen van gegevens gaat.

Het afschaffen van de betalingskorting voorlopige aanslag Vpb levert € 123 miljoen⁶¹ op in 2023, € 199 miljoen in 2024 en € 204 miljoen structureel vanaf 2025.

⁶¹ In 2023 is het budgettaire beslag van de betalingskorting verminderd door de tijdelijke verlaging van de invorderingsrente van 4% naar 2% tot juli 2023 en vanaf juli 2023 naar 3%. Deze tijdelijke verlaging is een crisismaatregel en niet relevant voor het inkomstenkader. In het inkomstenkader wordt daarom gerekend met een opbrengst van € 196 miljoen in 2023. In 2024 is de invorderingsrente weer 4%.

De betalingsvordering lokale belastingen heeft geen budgettaire gevolgen, omdat dit alleen de procedure rondom het derdenbeslag betreft.

De budgettaire gevolgen van de maatregelen maatwerk belastingrente en de rentestop naheffingsaanslag zijn beperkt omdat het om een beperkt aantal gevallen gaat. De hierbij optredende derving van ontvangen belasting- en invorderingsrente is van beperkte omvang, en wordt opgevangen binnen de begroting hoofdstuk IX Financiën, artikel 1 Belastingen.

Het versterken van de rechtsbescherming bij de onderlinge overlegprocedure tussen staten met een belastingverdrag heeft geen budgettaire gevolgen omdat dit alleen de overlegprocedure als zodanig betreft.

Het verlengen en uniformeren van bepaalde termijnen inzake het vereenvoudigde derdenbeslag heeft geen budgettaire gevolgen, omdat het alleen de procedure rondom derdenbeslag aanpast.

Het oplossen van schrijnende situaties bij het verkrijgen van een nalatenschap heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen, zowel voor de belastinginkomsten als de rente-inkomsten, omdat het om een zeer beperkt aantal gevallen gaat.

De technische wijzigingen in de Belastingwet BES zien op het repareren van de wet voor erg specifieke situaties die zich in de praktijk niet vaak voordoen. De budgettaire gevolgen daarvan zijn verwaarloosbaar.

Van de maatregelen afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag Vpb en opschoning van de Wet DB 1965 worden de ramingen nader toegelicht in de bijlage Ramingstoelichtingen⁶². Het Centraal Planbureau heeft deze ramingen gecertificeerd en het resultaat van de certificering op zijn website geplaatst.

16. Gevolgen voor burgers en bedrijven

Het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat het naar het oordeel van het ATR geen of verwaarloosbare gevolgen voor de regeldruk heeft.

17. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

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 bijgevoegd. De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit begroting IX Financiën, artikel 10 en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties. Met betrekking tot de maatregel met de grootste uitvoeringskosten, «voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan bedrag op aanslagbiljet is opgenomen voor bezwaar en beroep onderdeel laten uitmaken van belastingaanslag», wordt het volgende opgemerkt. Deze maatregel vergt 26 FTE. Dit ziet op de extra capaciteit die nodig is voor bezwaarbehandelingen bij de verschillende directies. Met name Grote ondernemingen en

⁶² Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

Particulieren verwachten fors meer werkzaamheden te verrichten. Op dit moment wordt een bezwaar tegen de belastingaanslag geacht mede gericht te zijn tegen de bestuurlijke boete die staat vermeld op hetzelfde aanslagbiljet. Na de wetswijziging geldt ook de omgekeerde situatie. Een bezwaar tegen de bestuurlijke boete, geldt dan ook als bezwaar tegen de belastingaanslag (en tegen alle andere beschikkingen waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld). Dit heeft tot gevolg dat indien bezwaar is gemaakt tegen de bestuurlijke boete (en eventueel in een later stadium (hoger) beroep wordt ingesteld), het langer duurt voordat de belastingaanslag en eventuele andere beschikkingen onherroepelijk vast komen te staan. Hierbij bestaat het procedurele risico dat de belanghebbende in een later stadium alsnog nieuwe gronden aanvoert tegen de belastingaanslag of andere beschikkingen waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld. Dit resulteert in extra werkzaamheden. Het kabinet is zich ervan bewust dat de voorgestelde maatregel een substantieel beroep op de capaciteit van de uitvoering met zich brengt. Het kabinet heeft echter ook de grote wens om te komen tot eenvoudigere wetgeving voor burgers: wetgeving die meer aansluit bij het burgerperspectief, die leidt tot een verbetering van praktische en formele rechtsbescherming en die ten goede komt aan het doenvermogen. Dergelijke wetgeving vergt in sommige gevallen extra inzet van de Belastingdienst. Voorts sluit het kabinet met de voorgestelde maatregel aan bij het advies van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken en het rapport «Burgers beter beschermd».⁶³ Met de voorgestelde maatregel wordt het voor de belastingplichtige eenvoudiger. Immers, een onoplettendheid bij het instellen van bezwaar heeft door de voorgestelde maatregel minder vaak ongunstige gevolgen voor de belanghebbende. Ten slotte brengt de voorgestelde maatregel met zich dat de wet en de automatische behandeling van aangiftebiljetten die tijdens de bezwaartermijn worden ingediend meer met elkaar in lijn worden gebracht. Een bijkomend gevolg van de voorgestelde wijziging is namelijk dat de inspecteur in deze situatie niet meer hoeft te wijzen op het ontbreken van gronden tegen de verzuimboete waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld in het kader van ontvankelijkheid van het bezwaar tegen die boetebeschikking. Nu en na de voorgestelde wetswijziging is het voor de Belastingdienst uitvoeringstechnisch alleen mogelijk om een grote stroom aan alsnog ingediende aangiftebiljetten automatisch te verwerken. Op grond van het voorgaande is het kabinet van mening dat de voordelen van de voorgestelde maatregel voormeld beroep op de capaciteit voldoende rechtvaardigen.

Tabel 1: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

| Maatregelen | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 |
|--|----------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan bedrag op aanslagbiljet is opgenomen voor bezwaar en beroep onderdeel laten uitmaken van belastingaanslag | 0 | 0 | 2.790 | 2.780 | 2.780 | 2.780 |
| Afschaffen betalingskorting voorlopige aanslag Vpb | 0 | 390 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Tegemoetkoming schrijvende situaties bij verkrijgen nalatenschap ¹ | ntb | ntb | ntb | ntb | ntb | ntb |
| Maatwerk belastingrente | 0 | 160 | 1000 | 740 | 740 | 740 |
| Rentestop naheffingsaanslag | 0 | 450 | 370 | 370 | 410 | 370 |
| Totaal | 0 | 1.000 | 4.160 | 3.890 | 3.930 | 3.890 |

¹ De met het voorstel samenhangende kosten kunnen pas volledig in kaart worden gebracht nadat duidelijk is welke situaties als schrijvend worden aangemerkt en de omvang van de doelgroep duidelijk wordt.

⁶³ Kamerstukken II, 31 066, nr. 820, bijlage 1.

18. Advies en consultatie⁶⁴

De Raad voor de Rechtspraak is om advies verzocht in verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen voorgestelde wijzigingen van formeelrechtelijke aard. Het advies is als bijlage bij dit wetsvoorstel bijgevoegd. Daarnaast is de HR verzocht om te adviseren op de voorgestelde wijziging voor het versterken van de rechtsbescherming bij de onderlinge overlegprocedure tussen staten met een belastingverdrag. Daarop wordt hieronder ingegaan.

18.1. Versterken rechtsbescherming bij onderlinge overlegprocedure tussen staten met een belastingverdrag

Voorgesteld wordt om een besluit tot afwijzing van een verzoek om een onderlinge overlegprocedure te starten aan te merken als een voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van de AWR. Dat voorstel is ter advies voorgelegd aan de HR. De president van de HR en de procureur-generaal bij de HR staan in algemene zin positief tegenover de aan de voorgestelde bepaling ten grondslag liggende gedachte om de beslechting van geschillen betreffende de afwijzing van zo'n verzoek aan de belastingrechter op te dragen. De belastingrechter beschikt over kennis en ervaring op het gebied van de vraagstukken die bij deze geschillen aan de orde komen. Het wordt daardoor volgens de president en procureur-generaal eenvoudiger om de efficiency, de kwaliteit en de consistentie van de rechtspraak op dit terrein te waarborgen als de belastingrechter over deze geschillen komt te beslissen. De president en procureur-generaal hebben in het advies enkele vragen gesteld en opmerkingen gemaakt over de uitwerking van de regeling. Zo is er aandacht gevraagd voor het overgangsrecht, verdient het naar hun indruk aanbeveling het voorgestelde artikel zo te wijzigen dat de werking ervan zich ook uitstrekt tot verzoeken van andere direct belanghebbenden dan de belastingplichtige en zijn twee onduidelijkheden in de memorie van toelichting benoemd. Het kabinet heeft naar aanleiding van het advies het wetsvoorstel en de memorie van toelichting op enkele punten verduidelijkt.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld de minimale looptijd aan te passen van een bancaire lijfrente die na het overlijden van een verzekeringnemer die zelf nog geen termijnen heeft ontvangen toekomt aan een bloed- of aanverwant, niet zijnde de (gewezen) partner, in de rechte lijn of in de tweede of derde graad van de zijlijn die op dat moment de AOW-gerechtigde leeftijd reeds heeft bereikt.

Voor een dergelijke gerechtigde wordt in het voorgestelde artikel 3.126a, vierde lid, onderdeel b, onder 2°, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) de minimale looptijd van een bancaire lijfrente verkort door de minimale looptijd van twintig jaar te verminderen met het aantal jaren tussen het tijdstip waarop de gerechtigde de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt en het tijdstip van het uitkeren van de eerste termijn van de bancaire lijfrente. Anders dan in het Verzamelbesluit Lijfrenten wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, voorgesteld om geen (volledige) minimumtermijn van 5 jaar te laten gelden voor belastingplichtigen die op het tijdstip van het uitkeren van de eerste

⁶⁴ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

termijn een leeftijd hebben bereikt die ten minste 15 jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd. Dat betekent dat – ingevolge artikel 3.126a, vierde lid, aanhef, Wet IB 2001 – uitsluitend is vereist dat er minimaal 2 termijnen met een gelijke tussenperiode van ten hoogste een jaar worden uitgekeerd. In lijn met de bovengenoemde wijziging wordt voorgesteld om artikel 3.126a, vierde lid, onderdeel a, onder 4°, en onderdeel b, onder 5° (nieuw), Wet IB 2001 op vergelijkbare wijze aan te passen.

Ter verduidelijking volgen hierna drie voorbeelden:

Voorbeeld 1

Een 74-jarige die op zijn 65ste de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt wordt gerechtigd tot het lijfrentekapitaal van zijn kind waaruit dat kind nog geen termijnen heeft genoten en gebruikt dat kapitaal voor een bancaire nabestaandenlijfrente waarvan de eerste termijn tot uitkering komt op 74-jarige leeftijd van die ouder. In dat geval wordt de eerste termijn 9 jaar na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd uitgekeerd. Een bancaire lijfrente zal in dit geval een uitkeringsperiode van minimaal (20 jaar -/ 9 jaar =) 11 jaar moeten hebben.

Voorbeeld 2

Als de uitkering van de eerste termijn toekomt aan een 81-jarige die op zijn 65^{ste} de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt, wordt de eerste termijn 16 jaar na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd uitgekeerd. Daardoor geldt een minimale looptijd van (20 -/ 16 =) 4 jaar.

Voorbeeld 3

Als de uitkering van de eerste termijn toekomt aan een 91-jarige die op zijn 65ste de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt, wordt de eerste termijn 26 jaar na het bereiken van de AOW-gerechtigde leeftijd uitgekeerd. In dat geval dienen er minimaal 2 termijnen met een gelijke tussenperiode van ten hoogste een jaar te worden uitgekeerd.

Voor de berekening van de aangepaste minimumtermijn dient uitgegaan te worden van het individuele tijdstip waarop de gerechtigde de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt. De komende tijd zal dat nog vaak de leeftijd van 65 jaar zijn, maar als gevolg van de verhoging van de AOW-gerechtigde leeftijd zullen zich in de toekomst steeds meer gevallen voordoen waarbij van een hogere leeftijd dan 65 jaar moet worden uitgegaan voor het tijdstip waarop de AOW-gerechtigde leeftijd is bereikt. Bij de beschreven berekening wordt geen rekening gehouden met tijdvakken korter dan een volledig jaar. Het begrip «jaar» moet in dit verband worden opgevat als een aaneengesloten periode van 12 maanden. Dit betekent dat wanneer de eerste termijn bijvoorbeeld op 1 juni 2023 wordt uitgekeerd en op 15 april 2010 de AOW-leeftijd is bereikt, de 20 jaarsperiode in dit voorbeeld wordt verminderd met 7 jaar (20 jaar -/ 13 jaar). De periode tussen 15 april 2023 en 1 juni 2023 is immers geen aaneengesloten periode van 12 maanden en deze verkort daarom de 20 jaarsperiode niet.

In verband met de hiervoor beschreven wijziging wordt voorgesteld artikel 3.126a, vierde lid, onderdeel b, onder 3° (nieuw), Wet IB 2001 dat ziet op een gerechtigde die ouder is dan 30 jaar zodanig aan te passen dat hier niet langer de persoon onder valt die de AOW-gerechtigde leeftijd heeft bereikt.

Tevens wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2017 een omissie te herstellen. In artikel 3.126a, negende lid, Wet IB 2001 wordt abusievelijk nog verwezen naar het tweede lid, onderdeel c. Dit moet sinds 1 januari 2017 echter een verwijzing naar het tweede lid, onderdeel d, zijn.

Artikel I, onderdeel B (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voorgesteld wordt om in artikel 9.2, tweede lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001 «rechtspersoon» te vervangen door «lichaam». Deze wijziging houdt verband met de voorgestelde verduidelijking in artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965. Na de wijziging is de bepaling niet langer beperkt tot rechtspersonen, maar ook van toepassing op niet-transparante lichamen zonder rechtspersoonlijkheid. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel D.

De daarnaast voorgestelde aanvulling in artikel 9.2, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 houdt verband met het voorstel om vergoedingen voor kapitaalverstrekingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb 1969) onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 te brengen. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A.

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

Artikel 9.4a, vijfde lid, Wet IB 2001 regelt dat de voor bezwaar vatbare beschikking inzake het op het aanslagbiljet vermelde bedrag van de rendementsgrondslag, bedoeld in artikel 9.4a, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, en de voor bezwaar vatbare beschikking inzake het op het aanslagbiljet vermelde bedrag aan groene beleggingen, bedoeld in artikel 9.4a, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001, voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van de aanslag. Artikel 9.4a, vijfde lid, Wet IB 2001 verliest zijn functie vanwege de voorgestelde wijziging van artikel 24a AWR. Op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 24a AWR zal namelijk elke voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep geacht worden onderdeel uit te maken van de belastingaanslag. Artikel 9.4a, vijfde lid, Wet IB 2001 kan hierdoor vervallen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 9.6 Wet IB 2001 regelt de ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB. Het huidige vierde lid van dat artikel kent een vergelijkbare regeling als artikel 24a AWR, maar is beperkt tot de voor bezwaar vatbare beschikkingen inzake het verzamelinkomen, het bedrag rendementsgrondslag, het bedrag groen beleggen, de belastingrente en de revisierente. Voorgesteld wordt om artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 zoveel mogelijk te laten aansluiten bij het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR. Hierdoor zal ook het wederkerige systeem, zoals hierna wordt toegelicht bij de toelichting op het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR, gelden bij een verzoek tot ambtshalve vermindering van een belastingaanslag IB en de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op het aanslagbiljet zijn vermeld alsmede bij bezwaar en beroep tegen de voor bezwaar vatbare beschikking die ontstaat na het geheel of gedeeltelijk afwijzen van dat verzoek.⁶⁵

⁶⁵ Artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.

Voorts biedt het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 aanvullende rechtsbescherming ingeval een voor bezwaar vatbare beschikking niet gelijktijdig met de belastingaanslag IB is vastgesteld en het hieruit voortvloeiende bedrag hierdoor niet op het aanslagbiljet is vermeld, terwijl dit op grond van de geldende wet- en regelgeving wel had moeten gebeuren. Het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 regelt namelijk niet alleen dat de voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag afzonderlijk op het aanslagbiljet van de belastingaanslag is vermeld geacht wordt onderdeel uit te maken van de belastingaanslag (overeenkomstig het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR), maar ook dat de voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op dat aanslagbiljet behoort te worden vermeld geacht wordt onderdeel uit te maken van die belastingaanslag. Deze toevoeging zorgt ervoor dat de niet tijdig vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag in strijd met wet- en regelgeving niet op het aanslagbiljet is vermeld ook valt onder de rechtsbescherming die artikel 9.6 Wet IB 2001 biedt.

In de praktijk komt het voor dat een voor bezwaar vatbare beschikking abusievelijk niet tijdig wordt vastgesteld. In dit geval kan een belanghebbende uiteraard contact opnemen met de inspecteur zodat de voor bezwaar vatbare beschikking alsnog wordt vastgesteld. Ook kan een belanghebbende bij het uitblijven van een voor bezwaar vatbare beschikking de inspecteur schriftelijk in gebreke stellen en vervolgens een beroepschrift indienen bij de belastingrechter.⁶⁶ Tegen die alsnog vastgestelde en bekendgemaakte beschikking staat bezwaar en beroep open. Wegens deze mogelijkheid van bezwaar en beroep is het niet nodig dat bij de voorgestelde wijziging van artikel 24a AWR een vergelijkbare regeling wordt opgenomen voor het geval dat een voor bezwaar vatbare beschikking niet gelijktijdig met de belastingaanslag is vastgesteld en het hieruit voortvloeiende bedrag niet op het aanslagbiljet is vermeld. Deze aanvullende rechtsbescherming is alleen nodig bij het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001. Indien namelijk niet tijdig bezwaar wordt gemaakt tegen de (inmiddels vastgestelde) voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op hetzelfde aanslagbiljet behoorde te worden vermeld en de belanghebbende vervolgens een verzoek tot ambtshalve vermindering indient, biedt het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 aanvullende rechtsbescherming ingeval dat verzoek tot ambtshalve vermindering met betrekking tot die (inmiddels vastgestelde) voor bezwaar vatbare beschikking geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen. Op grond van het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 beslist de inspecteur in dit geval bij een voor bezwaar vatbare beschikking.⁶⁷ Tegen deze gehele of gedeeltelijke afwijzing staat bezwaar en beroep open.

In het geval dat een belanghebbende in bezwaar en beroep gaat tegen een voor bezwaar vatbare beschikking inzake een gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering, kan hij op grond van het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 tijdens die procedure in beginsel aanvullende gronden aandragen inzake de belastingaanslag IB en de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Deze mogelijkheid tot aanvulling van gronden geldt op grond van het voorgestelde artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 ook ten aanzien van de voor bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op hetzelfde aanslagbiljet behoorde te worden vermeld en die voor bezwaar vatbare beschikking alsnog is vastgesteld vóór het vaststellen

⁶⁶ Artikel 6:12 Awb.

⁶⁷ Artikel 9.6, derde lid, Wet IB 2001.

van de voor bezwaar vatbare beschikking tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering. Bij de toelichting van het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR, wordt de werking van het aandragen van aanvullende gronden nader toegelicht.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 9.6, vierde lid, Wet IB 2001 wordt niet beoogd om lopende bezwaar- of beroepsprocedures te beïnvloeden. In het (uitzonderlijke) geval dat een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op het aanslagbiljet behoorde te worden vermeld alsnog wordt vastgesteld nadat op een eerder verzoek om ambtshalve vermindering inzake de betreffende belastingaanslag IB (of de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld) door de inspecteur is beslist tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van dat verzoek, maakt die alsnog vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking geen onderdeel uit van de bezwaar- en beroepsprocedure tegen de voor bezwaar vatbare beschikking inzake de gehele of gedeeltelijke afwijzing van dat verzoek tot ambtshalve vermindering. In dit geval staat tegen de alsnog vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op hetzelfde aanslagbiljet behoorde te worden vermeld een eigen mogelijkheid van bezwaar en beroep open of een verzoek tot ambtshalve vermindering en bij een gehele of gedeeltelijke afwijzing van dat verzoek is er wederom sprake van een eigen bezwaar- en beroepsprocedure. Met deze knip wordt verzekerd dat de belanghebbende niet wordt beperkt in zijn procesmogelijkheden van bezwaar en beroep. Ook zal door deze knip er altijd sprake zijn van een bezwaarfase waarin de inspecteur zijn beslissing kan heroverwegen. Ten slotte wordt hiermee aangesloten bij jurisprudentie van de HR dat bij het ontbreken van een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur de belastingrechter in beginsel niet ten aanzien van de inhoud van die op het relevante moment nog niet vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking mag beslissen.⁶⁸

In het (uitzonderlijke) geval dat er sprake is van een samenloop van twee bezwaar- of beroepsprocedures, waarbij de eerste procedure ziet op de voor bezwaar vatbare beschikking met betrekking tot een gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering inzake de betreffende belastingaanslag IB (of de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld) en de tweede procedure bijvoorbeeld ziet op de gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering inzake een alsnog vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking waarvan het bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op hetzelfde aanslagbiljet behoorde te worden vermeld, kan de belanghebbende tijdens de tweede bezwaar- en beroepsprocedure alleen gronden aandragen met betrekking tot de alsnog vastgestelde voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag bij of krachtens enig wettelijk voorschrift op hetzelfde aanslagbiljet behoorde te worden vermeld. Een bredere mogelijkheid voor het aandragen van gronden tijdens de tweede bezwaar- en beroepsprocedure is in strijd met een doelmatige procesgang en niet opportuun vanuit het oogpunt van proceseconomie en een effectieve geschilbeslechting. De belanghebbende heeft namelijk de mogelijkheid om in de eerste bezwaar- en beroepsprocedure gronden aan te dragen en aan te vullen inzake de belastingaanslag en de voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan de bedragen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de belastingrechter, bij het gelijktijdig

⁶⁸ HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89, r.o. 5.1.3.

aanhangig zijn van de in beginsel twee afzonderlijke beroepsprocedures, deze zaken ter behandeling voegen.⁶⁹

Artikel II

Artikel II, onderdelen A, B en D (artikelen 13, 25 en 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

In de praktijk worden vakantiebonnen niet meer verstrekt. De artikelen 13, vierde lid, en 25, vierde lid, onderdeel 2°, Wet LB 1964 hebben hierdoor hun belang verloren hetgeen navraag bij VNO-NCW en MKB-Nederland heeft bevestigd. Daarom wordt voorgesteld de hiervoor genoemde bepalingen met ingang van 1 januari 2023 te laten vervallen en in artikel 25, vierde lid, Wet LB 1964 tevens enkele redactionele verbeteringen aan te brengen. De wijziging van artikel 31a, veertiende lid, Wet LB 1964 betreft een technische wijziging en ziet op het aanpassen van verwijzingen vanwege het vervallen van artikel 13, vierde lid, Wet LB 1964.

Artikel II, onderdeel C (artikel 28 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, maakt de voorgestelde wijziging van artikel 28, eerste lid, aanhef en onderdeel d, Wet LB 1964 explicieter dat de gegevens die de inhoudingsplichtige via de loonaangifte aan de Belastingdienst moet verstrekken mede worden gebruikt ten behoeve van de doelen van de polisadministratie en wordt de wettelijke grondslag verduidelijkt inzake de verplichting van de inhoudingsplichtige om de gegevens per IKV te verstrekken. De voorgestelde wijziging leidt niet tot een uitbreiding van de gegevens die via de loonaangifte worden uitgevraagd.

Artikel II, onderdeel E (artikel 39f van de Wet op de loonbelasting 1964)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld om beleggingsondernemingen toe te laten als aanbieders voor de uitvoering van op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 39f, eerste lid, Wet LB 1964, de zogenoemde loonstamrechten. In het voorgestelde artikel 39f, derde lid, Wet LB 1964 wordt bepaald dat voornoemde aanspraken mogen worden uitgevoerd door beleggingsondernemingen als bedoeld in artikel 3.126a, tweede lid, onderdelen b en d, Wet IB 2001. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2017, de datum waarop beleggingsondernemingen in artikel 3.126a, tweede lid, onderdelen b en d, Wet IB 2001 zijn opgenomen als toegelaten aanbieders voor bancaire lijfrenten.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt om in artikel 25, tweede lid, onderdelen a en b, Wet Vpb 1969 «rechtspersoon» te vervangen door «lichaam». Deze voorgestelde wijziging houdt verband met de voorgestelde verduidelijking in artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965. Door de wijziging is de bepaling niet langer beperkt tot rechtspersonen, maar ook van toepassing op niet-transparante lichamen zonder rechtspersoonlijkheid. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel D. De voorgestelde aanvulling in artikel 25, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 houdt verband met het voorstel om vergoedingen voor kapitaalver-

⁶⁹ Artikel 8:14 Awb.

strekkings als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 te brengen. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A.

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

In artikel 27, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar de betalingskorting in de IW 1990. Via de voorgestelde wijziging van artikel 27a IW 1990 wordt geregeld dat de betalingskorting bij voorlopige aanslagen Vpb wordt afgeschaft. In verband daarmee wordt voorgesteld om artikel 27, vijfde lid, Wet Vpb 1969 in overeenstemming te brengen met de voorgestelde wijziging van artikel 27a IW 1990. Omdat na de voorgestelde wijziging van artikel 27a IW 1990 geen beschikking inzake de betalingskorting bij de Vpb meer wordt vastgesteld, is een mogelijkheid tot herziening van die beschikking ook niet meer nodig. Tevens wordt voorgesteld om deze herzieningsregeling zoals deze luidde op 31 december 2022 daarna nog wel van toepassing te laten zijn op voorlopige aanslagen Vpb die betrekking hebben op een tijdvak dat vóór 1 januari 2023 is aangevangen. Hiervoor is een overgangsbepaling opgenomen (zie artikel XVI).

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 te brengen. De aanpassing strekt ertoe om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden als zodanig aan dividendbelasting te onderwerpen. Voor de Wet Vpb 1969 zijn winstuitdelingen, vergoedingen op specifieke geldleningen en andere uitkeringen niet aftrekbaar van de winst (artikel 10, eerste lid, onderdelen a, b, c en d, Wet Vpb 1969). De Wet DB 1965 bepaalt expliciet dat over de opbrengst van aandelen, winstbewijzen en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 dividendbelasting wordt geheven, maar vergoedingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 worden daarbij abusievelijk niet genoemd. De Wet DB 1965 is daarmee op dit moment niet geheel in lijn met de Wet Vpb 1969. Om deze reden wordt voorgesteld om vergoedingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 expliciet op te nemen in de Wet DB 1965. Voorgesteld wordt deze aanvulling op te nemen in de artikelen 1, eerste en tweede lid, 2, 4, eerste, tweede, vijfde, negende en tiende lid, en 11a, tweede lid, Wet DB 1965 en in het in artikel V, onderdeel B, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 opgenomen artikel 4a Wet DB 1965.⁷⁰ Daarnaast wordt voorgesteld om artikel 25 Wet Vpb 1969 en artikel 9.2 Wet IB 2001 in overeenstemming te brengen met de bovengenoemde wijzigingen. Een vergelijkbare aanpassing zal ook worden aangebracht in artikel 16 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Voor de volledigheid kan in dit kader worden opgemerkt dat – mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan – de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969.

⁷⁰ Artikel V, onderdeel B, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 ziet op de invoering van artikel 4a Wet DB 1965 en treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 2 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voor een toelichting op de wijziging van artikel 2 Wet DB 1965 wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A.

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

De in artikel 3, eerste lid, onderdeel g, Wet DB 1965 opgenomen zinsnede «wordt als uitkering beschouwd» sluit niet aan op de aanhef van artikel 3, eerste lid, Wet DB 1965 en is overbodig. Daarom wordt voorgesteld deze zinsnede te schrappen. Daarnaast wordt voorgesteld een taalkundige verbetering aan te brengen.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voor een toelichting op de wijzigingen van artikel 4, eerste, tweede, vijfde, negende en tiende lid, Wet DB 1965 wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A. Ten aanzien van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 wordt voorts een wijziging voorgesteld met betrekking tot de in artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 opgenomen maatregel tegen het ontgaan van dividendbelasting door middel van «dividendstripping». De reikwijdte van de huidige tekst van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 is, naar de letter van de wet, beperkt tot rechtspersonen. Deze grammaticale uitleg is niet in lijn met de voor de hand liggende strekking van de bepaling, aangezien de opbrengst in dergelijke misbruikstructuren ook ten goede kan komen aan een niet-transparant (buitenlands) lichaam zonder rechtspersoonlijkheid. Met de voorgestelde wijziging wordt de bepaling op dit punt verduidelijkt. De voorgestelde wijziging neemt onduidelijkheid weg door ook niet-transparante lichamen zonder rechtspersoonlijkheid expliciet onder de reikwijdte van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 te brengen. Ten slotte worden met de voorgestelde wijziging van artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 enkele redactionele verbeteringen aangebracht.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voorgesteld wordt om de in artikel 10a Wet DB 1965 gebruikte terminologie van «kalenderjaar» voor lichamen in overeenstemming te brengen met de term «boekjaar» die in de Wet Vpb 1969 wordt gebruikt. Hierdoor sluit het tijdvak dat voor toepassing van artikel 10a Wet DB 1965 wordt gebruikt als referentiejaar aan bij het tijdvak waarover voor de Vpb in Nederland belastingplichtige lichamen worden belast. De Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 zal op vergelijkbare wijze worden aangepast.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Voor een toelichting op de wijziging van artikel 11a, tweede lid, Wet DB 1965 wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A.

Artikel IV, onderdeel G (artikel 12 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

In artikel 12 Wet DB 1965 is een aanvullende regeling bij de dooruitdelingsfaciliteit van artikel 11 Wet DB 1965 opgenomen. Artikel 12 Wet DB 1965 maakt een beperkte inhouding van dividendbelasting mogelijk, zodat de inhoudingsplichtige daarop de uitdelingskorting in mindering kan brengen. Op grond van artikel 12, tweede lid, Wet DB 1965 is de inhoudingsplichtige die op de voet van het eerste lid afziet van het achterwege

laten van inhouding van dividendbelasting, verplicht aangifte te doen van de ingehouden dividendbelasting. Ingevolge de memorie van toelichting bij het desbetreffende lid hoeft de inhoudingsplichtige de ingehouden dividendbelasting niet af te dragen.⁷¹ Dit is echter niet expliciet opgenomen in de wettekst waardoor spanning ontstaat met de tekst van artikel 7, vierde lid, Wet DB 1965. De voorgestelde technische wijziging strekt ertoe om de spanning tussen artikel 12, tweede lid, Wet DB 1965 en artikel 7, vierde lid, Wet DB 1965 weg te nemen. In artikel 12, eerste lid, Wet DB 1965 wordt daartoe opgenomen dat de inhoudingsplichtige de ingevolge de eerste zin van die bepaling ingehouden belasting niet op aangifte hoeft af te dragen. Deze wijziging heeft geen gevolgen voor de reikwijdte van de bepaling. Voorts wordt in artikel 12, eerste lid, Wet DB 1965 een onjuiste verwijzing naar artikel 4, tweede lid, Wet DB 1965 hersteld. Bedoeld is namelijk een verwijzing naar het vijfde lid van genoemd artikel 4.

Artikel IV, onderdeel H (artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Een inhoudingsplichtige bv en een inhoudingsplichtige nv, niet zijnde een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal, hebben de mogelijkheid om op verzoek een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur te verkrijgen waarin de hoogte van het gestorte kapitaal wordt vastgesteld. Voor bijvoorbeeld houdstercoöperaties en open fondsen voor gemene rekening biedt de wet deze mogelijkheid thans niet. De wettekst lijkt op dit punt achterhaald door verschillende tussentijdse aanpassingen van de Wet DB 1965 (zoals de introductie van een inhoudingsplicht voor houdstercoöperaties). Derhalve wordt voorgesteld om het toepassingsbereik van artikel 13 Wet DB 1965 inzake de beschikking tot vaststelling van het gestorte kapitaal uit te breiden naar andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal in de zin van artikel 1, eerste en tweede lid, Wet DB 1965, zoals een fonds voor gemene rekening en een houdstercoöperatie. Overigens wordt per 1 januari 2024 ingevolge de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividend eenzelfde (ruimere) bepaling opgenomen in artikel 3.4c van die wet.

Artikel V

Artikel V (artikel 9 van de Wet op het BTW-compensatiefonds)

Door middel van de voorgestelde wijziging van artikel 9, vijfde lid, van de Wet op het BTW-compensatiefonds (Wet BCF) wordt aan genoemd lid een verwijzing naar het voorgestelde artikel 30ia AWR toegevoegd. Ten gevolge van deze toevoeging kan bij het berekenen van belastingrente ingevolge de Wet BCF voortaan ook overeenkomstige toepassing worden gegeven aan de mogelijkheid om belastingrente te verminderen op grond van het voorgestelde artikel 30ia AWR (zie de toelichting op artikel IX, onderdeel F).

Artikel VI

Artikelen VI, VII en VIII (artikel 232aa van de Provinciewet, artikel 251 van de Gemeentewet en artikel 140 van de Waterschapswet)

De Belastingdienst, gemeenten, provincies en waterschappen kunnen bij de invordering van belastingen onder meer de zogenoemde betalingsvordering, bedoeld in artikel 19, eerste lid, IW 1990, toepassen. Deze betalingsvordering is een vorm van vereenvoudigd derdenbeslag waarbij

⁷¹ Kamerstukken II 1994/95, 23 980, nr. 3, p. 5.

zonder tussenkomst van een deurwaarder beslag kan worden gelegd op een vordering die de belastingschuldige heeft. In hoofdstuk IA van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990) zijn met ingang van 1 juli 2020 nadere regels gesteld over de wijze waarop uitvoering moet worden gegeven aan de betalingsvordering.

Per abuis zijn de nadere regels die zijn gesteld om uitvoering te geven aan deze betalingsvordering – anders dan de regels die zijn gesteld met betrekking tot de zogenoemde overheidsvordering, bedoeld in artikel 19, vierde lid, IW 1990 – niet van toepassing verklaard voor gemeenten, provincies en waterschappen. Met de voorgestelde wijziging van artikel 232aa van de Provinciewet, artikel 251 van de Gemeentewet en artikel 140 van de Waterschapswet wordt geregeld dat de bepalingen van de URIW 1990 die betrekking hebben op de betalingsvordering ook voor provincies, gemeenten en waterschappen gelden.

Met deze technische aanpassing wordt beoogd dat het bevoegd gezag van de decentrale overheden geen afzonderlijk besluit hoeft te nemen om de ministeriële regeling inzake de betalingsvordering te laten gelden bij de toepassing van de betalingsvordering. Daarnaast zorgt deze wijziging ervoor dat de betalingsvordering voor decentrale overheden op dezelfde wijze plaatsvindt als voor de rijksoverheid, hetgeen aansluit bij het beginsel dat het invorderingsbeleid voor de rijksoverheid en de decentrale overheden zoveel mogelijk gelijk is. Aangezien nog geen gebruik is gemaakt van de genoemde bevoegdheid, wordt niet voorgesteld om deze wijzigingen terug te laten werken.

Ook corrigeren de wijzigingen in artikel 232aa van de Provinciewet, artikel 251 van de Gemeentewet en artikel 140 van de Waterschapswet de verwijzing naar het lid waarin de bevoegdheid voor het bij ministeriële regeling stellen van nadere regels is opgenomen. Deze bevoegdheid was voorheen opgenomen in artikel 19, tiende lid, IW 1990, maar dat lid is per 1 juli 2020 vernummerd tot elfde lid. Daarom wordt voorgesteld deze wijzigingen terug te laten werken tot en met 1 juli 2020.

Ten slotte wordt voorgesteld in artikel 232aa van de Provinciewet, artikel 251 van de Gemeentewet en artikel 140 van de Waterschapswet een wijziging aan te brengen waarmee de tekst van die bepalingen in overeenstemming wordt gebracht met de Aanwijzingen voor de regeling. Uitsluitend vanwege wetstechnische redenen wordt voorgesteld deze wijziging eveneens terug te laten werken tot en met 1 juli 2020.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 30 van de Wet waardering onroerende zaken)

De voorgestelde aanpassing van artikel 30, eerste lid, Wet WOZ zorgt ervoor dat het wederkerige systeem van het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR (zie de toelichting op artikel X, onderdeel A) niet van toepassing is bij bezwaar en beroep inzake beschikkingen op grond van de Wet WOZ. Dat systeem geldt dus niet bij een waardebeschikking Wet WOZ.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 24a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR wordt een eenduidig wederkerig systeem ingevoerd. De voorgestelde aanpassing houdt in dat ingeval de bedragen van een belastingaanslag en van een voor bezwaar vatbare beschikking op één aanslagbiljet zijn vermeld, voor de toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep de voor bezwaar vatbare beschikking geacht wordt onderdeel uit te maken van de

belastingaanslag. Dit heeft tot gevolg dat een ingediend bezwaarschrift met gronden tegen alleen de belastingaanslag of tegen alleen een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet vermeld is, wettelijk geacht wordt een bezwaarschrift te zijn tegen de belastingaanslag én alle voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld. Met het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR zijn het huidige artikel 24a, derde en vierde lid, AWR overbodig geworden. Daarom wordt voorgesteld die leden te laten vervallen en in samenhang daarmee het huidige artikel 24a, vijfde lid, AWR te vernummeren tot artikel 24a, derde lid, AWR.

Het ingaan op aangedragen gronden

De voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR levert geen automatische uitbreiding van de rechtsstrijd op. De heroverweging tijdens bezwaar door de inspecteur blijft haar grondslag vinden in het ingediende bezwaarschrift.⁷² Een inspecteur zal in zijn uitspraak op bezwaar alleen ingaan op (het deel van) de belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking(en) die een belanghebbende met de aangedragen gronden in het bezwaarschrift bestrijdt. De niet betwiste (onderdelen van de) belastingaanslag of de niet betwiste voor bezwaar vatbare beschikking(en) wordt (onderscheidenlijk worden) in de uitspraak op bezwaar niet behandeld en wordt (onderscheidenlijk worden) gehandhaafd. De grenzen van de rechtsstrijd blijven ook onverkort van toepassing voor de belastingrechter. De belastingrechter doet uitspraak op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting.⁷³

Het aandragen van aanvullende gronden tijdens bezwaar en beroep

De voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR heeft tot gevolg dat een belanghebbende met één ingediend bezwaarschrift bezwaar en beroep veiligstelt ten aanzien van de in het geding zijnde belastingaanslag alsmede alle overige voor bezwaar vatbare beschikkingen waarvan een bedrag op hetzelfde aanslagbiljet is vermeld. Hiermee wordt voorkomen dat een belanghebbende onnodig niet-ontvankelijk wordt verklaard. De voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR brengt met zich dat een belanghebbende tijdens de bezwaarprocedure met betrekking tot een belastingaanslag in principe probleemloos zijn gronden kan aanvullen met gronden die zien op bijvoorbeeld een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld terwijl het initiële bezwaarschrift alleen gronden bevatte tegen (onderdelen van) de belastingaanslag. Daarnaast kan een belanghebbende tijdens de bezwaarprocedure met betrekking tot een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld in principe probleemloos zijn gronden aanvullen met gronden die zien op de belastingaanslag of een andere voor bezwaar vatbare beschikking terwijl het initiële bezwaarschrift alleen gronden bevatte tegen (onderdelen van) de belastingaanslag. Een belanghebbende kan, mede wegens de volledige herkansingsfunctie die in de fiscaliteit tijdens de (hoger) beroepsprocedure geldt, in beginsel zonder obstakels aanvullende gronden aandragen bij een ingesteld (hoger) beroep betreffende bijvoorbeeld een voor bezwaar vatbare beschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet is vermeld, terwijl in een eerder stadium (bijvoorbeeld tijdens de bezwaar- of beroepsprocedure) deze gronden betreffende die voor bezwaar vatbare beschikking nog niet waren ingebracht.

⁷² Artikel 7:11 Awb.

⁷³ Artikel 8:69 Awb.

Het niet wijzigen van andere procesrechtelijke regels

De voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR brengt geen wijziging aan in andere procesrechtelijke (ongeschreven) regels. Procesrechtelijke (ongeschreven) regels kunnen er bijvoorbeeld toe leiden dat het (te) laat aandragen van nieuwe gronden tijdens de bezwaar- of beroepsprocedure een schending van normen van procesrecht oplevert of in strijd komt met een goede procesorde. Hierdoor kunnen deze nieuwe gronden buiten beschouwing worden gelaten bij de uitspraak op bezwaar van de inspecteur of de uitspraak van de belastingrechter. Ook is er geen gevolg voor de procesrechtelijke regel die ziet op het uitdrukkelijk en ondubbelzinnig intrekken van een grief door de belanghebbende. Hiervoor blijft als hoofdregel gelden dat een ingetrokken grief niet opnieuw als geschilpunt kan worden toegelaten. Nieuwe stellingen en grieven kunnen door de belanghebbende in hun geheel niet meer worden aangedragen ingeval het recht daartoe uitdrukkelijk en ondubbelzinnig door de belanghebbende is prijsgegeven.⁷⁴ Een ander voorbeeld ten aanzien waarvan de voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR geen wijziging beoogt is de in fiscale jurisprudentie ontwikkelde bevoegdheid van de inspecteur tot interne compensatie. Evenals het een belanghebbende vrijstaat om zijn bezwaar te doen steunen op argumenten die niet overeenkomen met het door hem bij zijn aangifte ingenomen standpunt, heeft de inspecteur de vrijheid om in bezwaar de belastingaanslag te handhaven op grond van argumenten die afwijken van het door hem bij het opleggen van die belastingaanslag ingenomen standpunt.⁷⁵ Interne compensatie geldt zowel bij bezwaar als beroep.

Het doorwerken naar beroep, hoger beroep en beroep in cassatie

De voorgestelde aanpassing van artikel 24a, tweede lid, AWR is ingevolge de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 26b, 27h en 28 AWR van overeenkomstige toepassing op (fiscaal) beroep, hoger beroep en beroep in cassatie. Het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR geldt ook bij een door de inspecteur ingesteld hoger beroep en beroep in cassatie.⁷⁶

Het niet van toepassing zijn op andere belastingen

Het voorgestelde artikel 24a, vierde lid, AWR zorgt ervoor dat het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR (het wederkerige systeem) alleen geldt voor rijksbelastingen en niet van toepassing is op andere belastingen, die bijvoorbeeld volgen uit de Provinciewet, de Gemeentewet en de Waterschapswet. Bezwaar en beroep bij die andere belastingen worden derhalve niet beïnvloed door het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de in de huidige tekst van artikel 24a, tweede lid, AWR opgenomen regel dat een bezwaarschrift tegen een belastingaanslag geacht wordt mede te zijn gericht tegen de bestuurlijke boete, ingeval het bedrag van de beschikking waarbij die bestuurlijke boete wordt opgelegd op hetzelfde aanslagbiljet staat als de bedragen van de belastingaanslag, ook vervalt bij die andere belastingen. Omdat dit bij die andere belastingen in de praktijk nagenoeg niet voorkomt, heeft het vervallen van deze regel nagenoeg geen materiële gevolgen.

⁷⁴ HR 18 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BK6885.

⁷⁵ HR 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD9713, r.o. 3.3.

⁷⁶ HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN7194, r.o. 3.2.3.

Artikel X, onderdeel B (artikel 26b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 26b AWR is een van de bepalingen die in aanvulling op de Awb beroep bij de belastingrechter regelt. In het tweede lid van die bepaling is geregeld dat artikel 24a, tweede en vijfde lid, AWR in dat kader van overeenkomstige toepassing is. Voorgesteld wordt om artikel 26b, tweede lid, AWR in overeenstemming te brengen met de voorgestelde aanpassingen van artikel 24a, tweede lid, AWR. Door de voorgestelde aanpassingen van laatstgenoemd artikel is het niet langer nodig dat artikel 24a, tweede lid, AWR ten aanzien van fiscaal beroep van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Het voorgestelde artikel 24a, tweede lid, AWR geldt namelijk automatisch bij toepassing van de wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep. Daarnaast dient de verwijzing in artikel 26b AWR naar het huidige artikel 24a, vijfde lid, AWR te worden aangepast in verband met de voorgestelde vernummering van laatstgenoemd lid tot derde lid.

Artikel X, onderdeel C (artikel 27h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In aanvulling op de Awb geeft artikel 27h AWR regels ten aanzien van hoger beroep bij de belastingrechter. Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van het tweede lid van die bepaling wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 26b, tweede lid, AWR, die van overeenkomstige toepassing is op de voorgestelde wijziging van artikel 27h, tweede lid, AWR.

Artikel X, onderdeel D (artikel 28 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 28 AWR is een van de bepalingen die in aanvulling op de Awb beroep in cassatie bij de HR voor fiscale zaken regelt. Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van het zesde lid van die bepaling wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 26b, tweede lid, AWR, die van overeenkomstige toepassing is op de voorgestelde wijziging van artikel 28, zesde lid, AWR.

Artikel X, onderdeel E (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het voorgestelde artikel 30h, derde lid, AWR wordt met betrekking tot naheffingsaanslagen ter zake van loonbelasting, dividendbelasting, bronbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken of een in artikel 1 Wbm genoemde belasting een rentestop geïntroduceerd. Geregeld wordt dat ingeval een naheffingsaanslag is vastgesteld overeenkomstig een verzoek, het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend uiterlijk 10 weken na de datum van de ontvangst van dat verzoek eindigt.

Op grond van het voorgestelde artikel 30h, zevende lid, AWR wordt onder een verzoek onder meer verstaan een herziening van een aangifte (suppletie) of een correctiebericht als bedoeld in artikel 28a Wet LB 1964.

De in het voorgestelde artikel 30h, derde lid, AWR opgenomen termijn van 10 weken bestaat uit een termijn van 8 weken die geldt als een redelijke

termijn⁷⁷ waarbinnen de inspecteur naar aanleiding van een verzoek een naheffingsaanslag kan vaststellen overeenkomstig dat verzoek, vermeerderd met de betalingstermijn van 2 weken (veertien dagen) na de dagtekening van het aanslagbiljet (artikel 9, tweede lid, IW 1990). De rentestop is alleen van toepassing als het verzoek is ingediend op de door de inspecteur aangegeven wijze, dat wil zeggen met gebruikmaking van eventueel daartoe door de inspecteur beschikbaar gestelde (digitale)formulieren of op een andere wijze die door de inspecteur wordt toegestaan. Indien de inspecteur geen eisen aan de indiening van een verzoek stelt, geldt dit uiteraard niet.

In verband met de invoeging in artikel 30h AWR van het voorgestelde derde lid worden het huidige derde, vierde en vijfde lid van genoemd artikel vernummerd tot vierde, vijfde en zesde lid. In het huidige artikel 30h, derde lid, AWR (na de voorgestelde vernummering: het vierde lid) wordt gesproken over een «verbetering van een aangifte (suppletie)». Nu in het voorgestelde artikel 30h, zevende lid, AWR wordt geregeld dat voor de toepassing van artikel 30h, derde en vierde lid (nieuw), AWR onder «een verzoek» onder meer wordt verstaan «een herziening van een aangifte (suppletie) en een correctiebericht als bedoeld in artikel 28a Wet LB 1964», is het niet langer noodzakelijk een «verbetering van een aangifte (suppletie)» als zodanig uit te schrijven zoals het geval is in het huidige artikel 30h, derde lid, AWR. Ingevolge het voorgestelde artikel 30h, zevende lid, AWR valt dit immers onder het begrip «verzoek». Met het oog op de consistentie wordt in het huidige artikel 30h, derde lid, AWR (na de voorgestelde vernummering: het vierde lid) «verbetering van een aangifte (suppletie)» daarom vervangen door «verzoek». Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel X, onderdeel F (artikel 30ia van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Ingevolge het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR kan de inspecteur de belastingrente verminderen voor zover gedurende het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) reeds was geheven, dan wel op aangifte was voldaan of afgedragen. In een dergelijk geval kan de belastingrente worden verminderd naar evenredigheid van het reeds geheven, dan wel voldane of afgedragen bedrag. Naast het voorbeeld in het algemeen deel van deze memorie kan hierbij worden gedacht aan situaties waarin het boekjaar wordt gewijzigd (bijvoorbeeld door voeging in een fiscale eenheid) en waarbij de reeds opgelegde voorlopige aanslag wordt vernietigd en een «nieuwe, eerste» voorlopige aanslag wordt opgelegd over het gewijzigde boekjaar. Ook kan worden gedacht aan gevallen waarin een belastingteruggaaf plaatsvindt naar aanleiding van een (achteraf gezien) te hoge achterwaartse verliesverrekening, waarna de teruggaaf weer (deels) wordt nagevorderd.

Voorbeeld 4

Uitgaande van een voorlopige aanslag (in deze voorbeelden afgekort als VA) IB/PVV 2018, zodat het rentetijdvak start op 1 juli 2019, en waarbij het belastingrentepercentage 4 bedraagt.

- VA 1 met dagtekening 1/7/19 bedraagt € 170 (geen belastingrente in rekening gebracht);
- VA 2 met dagtekening 1/1/20 bedraagt € 120 (geen belastingrente vergoed);

⁷⁷ Als redelijke termijn geldt de termijn die de inspecteur redelijkerwijs nodig heeft om het verzoek te behandelen. In Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 99–100, is een termijn van 9 weken genoemd. In de voorgestelde bepaling is gekozen voor een termijn van 8 weken. Deze termijn is conform de termijn die in de Awb wordt gehanteerd en geldt ook voor de rentestop die ten aanzien van de IB/PVV en Vpb geldt (zie bijvoorbeeld artikel 30f, derde lid, AWR).

- VA 3 met dagtekening 1/1/21 bedraagt € 200.

Ten aanzien van VA 3 wordt voor de belastingrente uitgegaan van het te betalen bedrag aan belasting van $(200 - 120 =) € 80$, en bedraagt het rentetijdvak 1,5 jaar + 6 weken (betalingstermijn⁷⁸, zijnde de periode van 1/1/21 tot en met 11/2/21⁷⁹).

Zonder vermindering wordt over $(200-120=) € 80$ over 1,5 jaar + 6 weken belastingrente gerekend. In totaal: $80 \times 4\% \times (1,5 \text{ jaar} + 6 \text{ weken}^{80}) = 5,16$.

Op basis van het voorstel vindt vermindering van het in rekening gebrachte bedrag aan belastingrente plaats voor zover gedurende het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend, het te betalen bedrag aan IB/PVV reeds is geheven. De vermindering vindt plaats naar evenredigheid van het reeds geheven bedrag.

Gedurende de periode van 1/7/19 tot 1/1/20 was al € 170 aan IB/PVV geheven, dus de vermindering bedraagt: $(170 - 120 =) 50 \times 4\% \times 0,5 \text{ jaar}^{81} = 1$. Het in totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente wordt hiermee verminderd. Op basis van het voorgestelde artikel is uiteindelijk verschuldigd aan belastingrente $5,16 - 1 = 4,16$.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR geldt ten aanzien van een belasting (of PVV) die wordt geheven bij wege van aanslag dat het te betalen bedrag aan belasting (of PVV) is geheven (dan wel niet langer is geheven) op de dag van dagtekening van het aanslagbiljet.⁸² Voor aangiftebelastingen gaat het hierbij om de dag waarop de belasting op aangifte is voldaan of afgedragen of – bij een naheffingsaanslag – de dag van dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag. Ten aanzien van een teruggaaf is de dagtekening van de teruggaafbeschikking leidend.

Belastingrente wordt per belastingmiddel (IB, Vpb, et cetera) in rekening gebracht. Ook in het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR wordt gesproken over «het te betalen bedrag aan belasting» (dat reeds is geheven, voldaan of afgedragen) en de toepassing van de bepaling wordt dan ook per belastingmiddel bekeken. Aangezien het te betalen bedrag aan belasting (dat reeds is geheven, voldaan of afgedragen) centraal staat, is het voor de toepassing van de bepaling niet van belang of die belasting (of PVV) al dan niet is geheven bij degene aan wie uiteindelijk belastingrente in rekening wordt gebracht. Als bijvoorbeeld sprake is van een belasting die door de belastingplichtige wordt doorberekend aan een afnemer, kan het voorgestelde artikel ten aanzien van die afnemer derhalve toch van toepassing zijn.

⁷⁸ Zoals in het algemeen deel van deze memorie en hierna bij het voorgestelde artikel 30ia, tweede lid, AWR is toegelicht, is de vermindering niet van toepassing op de betalingstermijn.

⁷⁹ Zie artikel 30f, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

⁸⁰ In lijn met artikel 31 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt er in de cijfermatige uitwerkingen van uitgegaan dat een volle kalendermaand bestaat uit 30 dagen, met uitzondering van de maand op de laatste dag waarvan het tijdvak waarover de rente wordt berekend eindigt, in welk geval het werkelijke aantal dagen in aanmerking wordt genomen. $1,5 \text{ jaar} + 6 \text{ weken betalingstermijn}$ komt hiermee uit op 581 dagen; dus vermenigvuldigd met $581/360 = 1,613$.

⁸¹ 180 dagen; dus vermenigvuldigd met $180/360 = 0,5$.

⁸² Zie artikel 5 AWR.

Voorbeeld 5

Van een energieleverancier wordt energiebelasting⁸³ geheven. Ten aanzien van die energiebelasting vraagt de verbruiker (de afnemer) een aantal jaar na de betaling door de energieleverancier een bedrag terug. De verbruiker blijkt te veel te hebben teruggevraagd, waarop een naheffingsaanslag volgt. Het voorgestelde artikel kan van toepassing zijn met betrekking tot het tijdvak waarin het te betalen bedrag aan belasting reeds bij de energieleverancier is geheven. Op grond van de voorgestelde bepaling kan de belastingrente ten aanzien van de naheffingsaanslag worden verminderd naar evenredigheid van het reeds (bij de energieleverancier) geheven bedrag aan belasting.

In het voorgestelde artikel 30ia, tweede lid, AWR is geregeld dat het eerste lid van dat artikel niet van toepassing is op de belastingrente die in rekening wordt gebracht over de periode vanaf de dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend. De voorgestelde bepaling is, met andere woorden, niet van toepassing op de belastingrente die in rekening wordt gebracht over de betalingstermijn van de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend en naar aanleiding waarvan de belastingrente kan worden verminderd (dus de betalingstermijn van de belastingaanslag ter zake waarvan het voorgestelde artikel 30ia AWR kan worden toegepast).⁸⁴

Ingevolge het voorgestelde artikel 30ia, derde lid, AWR is het eerste lid van dat artikel voorts niet van toepassing als het te betalen bedrag aan belasting ziet op loonbelasting of omzetbelasting. Dit is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie (paragraaf 10.6).

Op grond van het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, aanhef en onderdeel a, AWR kunnen bij ministeriële regeling situaties worden aangewezen waarin het verschuldigde bedrag aan belasting geacht wordt reeds te zijn geheven, dan wel op aangifte te zijn voldaan of afgedragen, waardoor het eerste lid op die situaties van toepassing is. Te denken valt bijvoorbeeld aan gevallen waarin correcties plaatsvinden bij fiscale partners en waarbij zagezegd sprake is van «communicerende vaten»: de ene belastingplichtige krijgt een belastingbedrag terug (veelal zonder belastingrentevergoeding), waardoor de andere belastingplichtige juist een belastingbedrag moet betalen (met belastingrente). Zie ter illustratie de voorbeelden 9, 10 en 11⁸⁵ hierna. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat in de toekomst meer situaties kunnen worden aangewezen.

Ingevolge het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, aanhef en onderdeel b, AWR kunnen bij ministeriële regeling situaties worden aangewezen waarin het derde lid van genoemd artikel (dat regelt dat het eerste lid van genoemd artikel (nog) niet van toepassing is voor zover het te betalen bedrag aan belasting bestaat uit loonbelasting of omzetbelasting), geen toepassing vindt. Als sprake is van specifieke situaties die zich in de loonbelasting of omzetbelasting voordoen ten aanzien waarvan de voorgestelde bepaling wél toepassing kan vinden (en er dus geen uitvoeringstechnische problemen zijn), wordt voor die situaties in de ministeriële regeling geregeld dat het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR, in afwijking van het derde lid van dat artikel, wel van toepassing is. Op die manier kan ten aanzien van die situaties toch reeds (voorafgaand aan het vervallen van genoemd derde lid bij koninklijk besluit) een vermindering van belastingrente plaatsvinden.

Op grond van het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, aanhef en onderdeel c, AWR, kunnen bij ministeriële regeling nadere voorschriften

⁸³ Zie artikel 1, onderdeel d, Wbm.

⁸⁴ Zie ook de toelichting in het algemeen deel van deze memorie.

⁸⁵ Voorbeeld 9 is opgenomen in de artikelsgewijze toelichting op artikel IX, onderdeel G.

worden gesteld voor de toepassing van het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR. Deze voorschriften kunnen onder andere betreffen de wijze waarop een verzoek om vermindering van belastingrente moet worden gedaan, inclusief eventuele bewijsvereisten. De genoemde nadere voorschriften zullen alleen worden gesteld als dit vanwege uitvoeringsredenen noodzakelijk blijkt.

Ingevolge het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, aanhef en onderdeel d, AWR kunnen bij ministeriële regeling ook regels worden gesteld op grond waarvan toepassing van het voorgestelde artikel 30ia, eerste lid, AWR om doelmatigheidsredenen achterwege blijft. Ook dit zal alleen plaatsvinden als dit vanwege uitvoeringsredenen noodzakelijk blijkt.

Als een belastingplichtige belastingrente is verschuldigd, stelt de inspecteur het bedrag van de belastingrente ingevolge artikel 30j AWR vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Met betrekking tot deze beschikking zijn de bepalingen in de belastingwet die gelden voor de belastingaanslag ter zake waarvan de belastingrente wordt berekend, van overeenkomstige toepassing.⁸⁶ Het voorgaande houdt in dat als binnen de bezwaartermijn van de belastingrentebesluiting terecht wordt verzocht om (of wordt gewezen op) toepassing van de voorgestelde bepaling, de inspecteur het bezwaar gegrond verklaart en de belastingrente dienovereenkomstig vermindert. Na de bezwaartermijn kan de onderhavige bepaling worden toegepast door ambtshalve vermindering van de belastingrentebesluiting.⁸⁷

Aan de hand van de volgende voorbeelden wordt verder verduidelijkt in welke situaties de belastingrente ingevolge de voorgestelde bepaling in elk geval wordt vermindert.

Met betrekking tot het eerste lid

Voorbeeld 6 («ping pong» situatie IB)

Een zelfstandig ondernemer ontvangt begin januari 2019 een VA IB/PVV 2019 van € 100.000 over het belastingjaar 2019. In april 2020 verzoekt hij om uitstel voor het doen van de aangifte IB/PVV 2019. In januari 2021 wordt verzocht om een vermindering van de VA tot op een bedrag van € 60.000. Met dagtekening 1 februari 2021 wordt de VA vermindert tot € 60.000 en een belastingteruggaaf van € 40.000 volgt. In september 2021 wordt vervolgens aangifte gedaan en op 21 oktober 2021 wordt overeenkomstig die aangifte de definitieve aanslag IB/PVV 2019 opgelegd met een verschuldigd bedrag van € 70.000 en een betalingstermijn die eindigt op 1 december 2021. Na verrekening met de VA resteert een te betalen bedrag aan belasting van € 10.000. Ten aanzien van dit bedrag wordt belastingrente gerekend over de periode van 1 juli 2020 tot 1 december 2021⁸⁸ (17 maanden), terwijl dit bedrag (gedurende die periode) van 1 juli 2020 tot 1 februari 2021 reeds was geheven (7 maanden).

In totaal berekende belastingrente =

(€ 10.000 x 4% x 17 maanden⁸⁹) = € 566,64.

Belastingrente ten aanzien van het te betalen bedrag aan belasting dat gedurende dit rentetijdvak reeds is geheven =

(€ 10.000 x 4% x 7 maanden⁹⁰) = € 233,32.

⁸⁶ Zie artikel 30j, eerste lid, tweede zin, AWR.

⁸⁷ Op grond van artikel 30j AWR in samenhang met artikel 65 AWR, de artikelen 9.5 en 9.6 Wet IB 2001 of artikel 27 Wet Vpb 1969.

⁸⁸ Zie artikel 30fc, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

⁸⁹ 510 dagen; dus vermenigvuldigd met $510/360 = 1,4166$.

⁹⁰ 210 dagen; dus vermenigvuldigd met $210/360 = 0,5833$.

Op basis van de voorgestelde bepaling kan de inspecteur de belastingrente die in rekening wordt gebracht (€ 566,64) verminderen met de belastingrente ten aanzien van het reeds geheven bedrag aan belasting (€ 233,32).

Voorbeeld 7 (wijziging boekjaar met terugwerkende kracht)

Het boekjaar van A bv is gelijk aan het kalenderjaar. Begin 2020 heeft A bv een VA 2020 ontvangen en betaald voor een bedrag aan Vpb van € 120.000. In december 2020 wijzigt A bv het boekjaar met terugwerkende kracht: met ingang van 1 juli 2020 loopt het boekjaar van 1 juli tot en met 30 juni. Dit leidt tot vernietiging van de VA en een teruggaaf van € 120.000 op 1 maart 2021. Voor het korte boekjaar dat loopt van 1 januari tot en met 30 juni 2020 wordt met dagtekening 1 maart 2021 een nieuwe VA opgelegd voor een te betalen bedrag aan Vpb van € 60.000. Hierbij wordt belastingrente in rekening gebracht over de periode 1 januari 2021 tot en met 11 april 2021⁹¹ (3,4 maanden), terwijl het bedrag van € 60.000 in de periode van 1 januari 2021 tot en met 1 maart 2021 (2 maanden) reeds was betaald. Op basis van de voorgestelde bepaling wordt het totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente (€ 60.000 x 4% x 3,4 maanden⁹² =) € 673,20 verminderd met (€ 60.000 x 4% x 2 maanden⁹³ =) € 399,84.

Voorbeeld 8 (wijziging boekjaar in verband met fiscale eenheid)

D bv heeft met dagtekening 1 februari 2019 een VA Vpb 2019 van € 120.000 ontvangen. Op 1 april 2019 gaat D bv als dochtermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid. De periode van 1 januari 2019 tot en met 31 maart 2019 zal als afzonderlijk boekjaar worden aangemerkt.⁹⁴ Op 1 februari 2020 wordt de VA Vpb 2019 vernietigd en een teruggaaf van € 120.000 volgt. Voor het afzonderlijke korte boekjaar wordt met dagtekening 14 februari 2020 een nieuwe VA opgelegd voor een te betalen bedrag aan Vpb van € 30.000 met belastingrente en een betalingstermijn die eindigt op 27 maart 2020⁹⁵.⁹⁶ De belastingrente is verschuldigd over het bedrag van € 30.000 over de periode 1 oktober 2019⁹⁷ tot en met 27 maart 2020 (5,9 maanden), terwijl tot 1 februari 2020 reeds € 120.000 was geheven. Op basis van de voorgestelde bepaling wordt het in totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente (€ 30.000 x 4% x 5,9 maanden⁹⁸ =) € 589,92 verminderd met (30.000 x 4% x 4 maanden⁹⁹ =) € 399,96.

Voorbeeld 9 (foutieve verliesverrekening)

X bv doet voor 1 juni 2019 aangifte Vpb voor het jaar 2018 met een verlies van € 100.000. Met dagtekening 31 oktober 2019 wordt de aanslag in overeenstemming met de aangifte opgelegd en wordt de

⁹¹ Zie artikel 30f, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

⁹² 101 dagen; dus vermenigvuldigd met $101/360 = 0,2805$.

⁹³ 60 dagen; dus vermenigvuldigd met $60/360 = 0,1666$.

⁹⁴ Zie artikel 7, vierde lid, Wet Vpb 1969.

⁹⁵ Het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend vangt immers aan 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven (dus uitgaande van een belastingjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar, vanaf 1 juli volgend op het belastingjaar dat het betreft). Zie de artikelen 30f, tweede lid, en 30fc, tweede lid, AWR.

⁹⁶ Zie artikel 30f, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

⁹⁷ Tot de datum van 1 oktober wordt gekomen omdat belastingrente wordt gerekend «over het tijdvak dat aanvangt 6 maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven» (zie de artikelen 30f, tweede lid, en 30fc, tweede lid, AWR). Zes maanden na 31 maart 2019 is 1 oktober 2019.

⁹⁸ 177 dagen; dus vermenigvuldigd met $177/360 = 0,4916$.

⁹⁹ 120 dagen; dus vermenigvuldigd met $120/360 = 0,3333$.

verliesvaststellingsbeschikking vastgesteld. Het verlies wordt vervolgens achterwaarts verrekend met de belastbare winst van 2017. Als gevolg van die verrekening wordt met dagtekening 1 november 2019 een teruggaafbeschikking gegeven die leidt tot een teruggaaf van € 30.000. Eind 2020 blijkt dat er in 2018 geen verlies is geleden, maar een belastbare winst is behaald. Met dagtekening 31 december 2020 wordt daarom een navorderingsaanslag Vpb 2018 opgelegd, met een betalingstermijn die eindigt op 10 februari 2021. Nu de navordering betrekking heeft op het belastingjaar 2017, wordt over het te betalen bedrag aan belasting van € 30.000 belastingrente berekend over de periode van 1 juli 2018 tot en met 10 februari 2021¹⁰⁰ (31,3 maanden). X bv had dit bedrag (€ 30.000) evenwel pas op 1 november 2019 terugontvangen. Op basis van de voorgestelde bepaling wordt het totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente van $(€ 30.000 \times 4\% \times 31,3 \text{ maanden}^{101}) = € 3.133,32$ verminderd met $(€ 30.000 \times 4\% \times 16 \text{ maanden}^{102}) = € 1.599,96$.

Met betrekking tot het vierde lid, onderdeel a

Voorbeeld 10 (fiscale partners correctie IB, op te nemen in ministeriële regeling)

X en Y zijn fiscale partner van elkaar. Partner X doet aangifte IB/PVV 2018 waarin het gezamenlijk inkomen van X en zijn partner is opgenomen. X en Y ontvangen met dagtekening 1 mei 2019 een VA IB/PVV van € 1.000, zonder belastingrente. Vanwege een herverdeling van het gezamenlijke inkomen doet partner X een gewijzigde aangifte IB/PVV op 1 januari 2020. Partner Y doet op dezelfde dag aangifte IB/PVV over het jaar 2018. Voor partner X leidt de gewijzigde aangifte tot een teruggaaf van € 200 met dagtekening van 1 februari 2020, zonder de vergoeding van belastingrente (want tijdig opgelegd door de inspecteur). Voor partner Y leidt de gewijzigde aangifte tot een definitief te betalen bedrag aan belasting IB/PVV 2018 van € 700 met dagtekening van 1 april 2020 en een betalingstermijn die eindigt op 12 mei 2020. Over dit bedrag wordt belastingrente in rekening gebracht van 1 juli 2019 tot en met 12 mei 2020¹⁰³ (10,4 maanden), terwijl € 500 (€ 700 – € 200) van het te betalen bedrag aan belasting tot het moment van teruggaaf aan partner X geacht kan worden reeds te zijn geheven (van 1 mei 2019 tot 1 februari 2020 = 9 maanden). Op basis van de voorgestelde bepaling wordt het in totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente door partner Y $(€ 700 \times 4\% \times 10,4 \text{ maanden}^{104}) = € 24,26$ verminderd met $(€ 500 \times 4\% \times 9 \text{ maanden}^{105}) = € 15$.

Voorbeeld 11 (erfgenamen, op te nemen in ministeriële regeling)

Een alleenstaande vader van twee kinderen overlijdt op 1 juli 2019. De twee kinderen, broer en zus, verkrijgen krachtens erfrecht vermogensbestanddelen, waaronder ondernemingsvermogen. Iedere erfgenaam heeft recht op de helft van de waarde van de totale nalatenschap. Op verzoek van de erfgenamen worden op 1 september 2019 twee VA's opgelegd met elk een te betalen bedrag aan erfbelasting van € 500.000 (in totaal € 1.000.000). Bij de

¹⁰⁰ Zie artikel 30fc, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

¹⁰¹ 940 dagen; dus vermenigvuldigd met $940/360 = 2,6111$.

¹⁰² De periode van 1 juli 2018 tot 1 november 2019 bedraagt 16 maanden; 480 dagen, dus vermenigvuldigd met $480/360 = 1,3333$.

¹⁰³ Zie artikel 30fc, eerste en tweede lid, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

¹⁰⁴ 312 dagen; dus vermenigvuldigd met $312/360 = 0,8666$.

¹⁰⁵ 270 dagen, dus vermenigvuldigd met $270/360 = 0,75$.

definitieve aanslagen die met dagtekening 1 januari 2021 zijn opgelegd, is het (van erfbelasting vrijgestelde) ondernemingsvermogen voor 100% aan zus toebedeeld. Als gevolg van deze wijziging in de verdeling ontvangt zus op genoemde datum een belastingteruggaaf van € 500.000 (zonder vergoeding van belastingrente). Broer moet bij de definitieve aanslag erfbelasting, met een betalingstermijn die eindigt op 11 februari 2021, nog € 500.000 erfbelasting bijbetalen. Over dit bedrag wordt belastingrente in rekening gebracht over de periode 1 maart 2020 tot en met 11 februari 2021¹⁰⁶ (11,4 maanden), terwijl broer en zus samen het bedrag van € 1.000.000 reeds op 1 september 2019 hadden voldaan. Op basis van de voorgestelde bepaling wordt het in totaal verschuldigde bedrag aan belastingrente verminderd voor alle dagen waarover belastingrente is verschuldigd, met uitzondering van de betalingstermijn. Dit betekent dat broer over het bedrag van € 500.000 alleen gedurende de betalingstermijn (6 weken¹⁰⁷) belastingrente is verschuldigd, wat uitkomt op (€ 500.000 x 4% x 6 weken¹⁰⁸) = € 227,60.

Artikel X, onderdeel G (artikel 30ia van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op het moment dat het voor de loonbelasting en omzetbelasting uitvoeringstechnisch mogelijk is om integraal (dus niet alleen voor de onder het voorgestelde artikel 30ia, vierde lid, onderdeel b, AWR vallende specifieke situaties) uitvoering te geven aan de mogelijkheid om over te gaan tot de vermindering van belastingrente ingevolge de voorgestelde bepaling, treedt artikel X, onderdeel G, bij koninklijk besluit in werking. Op dat moment komt het voorgestelde artikel 30ia, derde lid en vierde lid, onderdeel b, AWR te vervallen (onder vernummering en verlettering van de relevante overige leden en onderdelen) en is de voorgestelde bepaling onverkort van toepassing op de loonbelasting en omzetbelasting.

Voorbeeld 12 (omzetbelasting en Wet BCF, te zijner tijd op te nemen in ministeriële regeling)

Een gemeente heeft ten onrechte een bedrag in aftrek gebracht als voorbelasting in de omzetbelasting, terwijl in plaats daarvan recht bestond op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds (BCF). Dit wordt gecorrigeerd door de inspecteur en er volgt een naheffingsaanslag voor de omzetbelasting en een corresponderende teruggaaf uit het BCF. Over het bedrag van de naheffingsaanslag omzetbelasting wordt belastingrente in rekening gebracht, terwijl over de corresponderende teruggaaf uit het BCF geen belastingrente wordt vergoed. Op basis van de voorgestelde bepaling is de gemeente alleen over de betaaltermijn van de naheffingsaanslag omzetbelasting (twee weken¹⁰⁹) belastingrente verschuldigd.

Artikel X, onderdeel H (artikel 39a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De ABRvS heeft geoordeeld dat een ingevolge een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting genomen besluit tot afwijzing van een verzoek tot onderling overleg een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb is

¹⁰⁶ Zie artikel 30g, tweede lid, onderdeel a, AWR en artikel 9, eerste lid, IW 1990.

¹⁰⁷ Meer specifiek gaat het om de periode van 1 januari 2021 tot 11 januari 2021. Zie artikel 9, eerste lid, IW 1990.

¹⁰⁸ 41 dagen (zie artikel 31 UR AWR 1994), dus vermenigvuldigd met $41/360 = 0,1138$.

¹⁰⁹ Zie artikel 9, tweede lid, IW 1990.

(en geen besluit in de zin van artikel 26 AWR).¹¹⁰ In het voorgestelde artikel 39a AWR wordt geregeld dat een dergelijk besluit wordt aange-merkt als een voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in hoofdstuk V AWR. Hiermee komt de beroepsprocedure onder het fiscale procesrecht te vallen, waarop de regels van hoofdstuk V AWR van toepassing zijn. Hetzelfde geldt ingevolge de voorgestelde bepaling voor een besluit tot afwijzing van een verzoek gedaan op grond van het EU-arbitrageverdrag. Onder een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting moet ook worden begrepen de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling Nederland Curaçao en de Belastingregeling Nederland Sint Maarten. Ingevolge artikel 2, tweede lid, onderdeel e, AWR wordt onder een verdrag namelijk mede begrepen een regeling ter voorkoming van dubbele belasting die is overeengekomen met een in artikel 2, tweede lid, onderdeel c, AWR bedoelde bestuurlijke eenheid, alsmede een regeling ter voorkoming van dubbele belasting die is getroffen voor de relatie met een of meer landen binnen het Koninkrijk der Nederlanden¹¹¹. Artikel 2, tweede lid, onderdeel f, AWR bepaalt dat onder een regeling ter voorkoming van dubbele belasting mede worden begrepen regelen ter voorkoming van dubbele belasting die zijn overeengekomen met een in artikel 2, tweede lid, onderdeel c, AWR bedoelde bestuurlijke eenheid. Het voorgestelde artikel 39a AWR ziet uitsluitend op verzoeken tot onderlinge overlegprocedures op grond van een bepaling die is gebaseerd op artikel 25, eerste en tweede lid, OMV of het EU-arbitrageverdrag. Het gaat hierbij om situaties waarin de belastingheffing in strijd is met een belastingverdrag of -regeling, of waar deze strijdigheid vrijwel zeker zal ontstaan en waarbij een verplichting ontstaat om een onderlinge overlegprocedure te starten, indien een verzoek door de bevoegde autoriteit gegrond wordt geacht. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat onderlinge overlegprocedures waarop verzoeken om een bilaterale of multilaterale «advance pricing agreement» (BAPA of MAPA) worden gebaseerd niet onder de reikwijdte van de voorgestelde bepaling vallen.¹¹² Anders dan bij de hiervoor bedoelde procedures,¹¹³ geldt voor dergelijke procedures geen verplichting om in onderling overleg te treden. De voorgestelde bepaling richt zich tot de persoon of onderneming die een verzoek heeft gedaan. Hiermee is aansluiting gezocht bij het begrip «persoon» dat wordt gebruikt in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het OMV en het begrip «onderneming» zoals gebruikt in het EU-arbitrageverdrag. In artikel XVI, eerste lid, onderdeel e, wordt voorzien in overgangsrecht. In dat onderdeel wordt bepaald dat als een besluit vóór 1 januari 2023 is genomen (ongeacht of daartegen bezwaar, beroep of hoger beroep is ingesteld), het huidige recht van toepassing blijft en in dat geval tot en met de ABRvS kan worden geprocedeerd. Het moment waarop het besluit is gedagtekend is beslissend. Als gevolg van dit overgangsrecht wordt tussentijds geen wijziging aangebracht in de rechtsgang. Zo wordt voorkomen dat gedurende een procedure het procesrecht wijzigt en verwarring kan ontstaan over de bevoegde rechter.

¹¹⁰ Zie onder meer: Rechtbank Amsterdam 25 juli 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:9099, ABRvS 3 februari 2021, ECLI:NL:RVS:2021:205, en ABRvS 3 februari 2021, ECLI:NL:RVS:2021:206.

¹¹¹ Artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 1°, AWR.

¹¹² Dit betreft procedures die gevoerd worden op grond van bepalingen die zijn gebaseerd op artikel 25, derde lid, OMV.

¹¹³ Die worden gevoerd op grond van bepalingen die zijn gebaseerd op artikel 25, eerste en tweede lid, OMV of het EU-arbitrageverdrag.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Op het moment dat het voor de omzetbelasting uitvoeringstechnisch mogelijk is om rekening te houden met de voorgestelde rentestop, treedt de in artikel XI voorgestelde wijziging van artikel 30h, derde lid, AWR bij koninklijk besluit in werking. Vanaf dat moment geldt de rentestop ook voor de omzetbelasting.

Ingevolge artikel 30h, eerste lid, AWR in samenhang met het in artikel XI voorgestelde artikel 30h, derde lid, AWR geldt de rentestop dan voor naheffingsaanslagen ter zake van de loonbelasting, dividendbelasting, bronbelasting, omzetbelasting, overdrachtsbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen, accijns, verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken of een in artikel 1 Wbm genoemde belasting.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 19 van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde wijziging van artikel 19, negende lid, IW 1990 heeft betrekking op de schriftelijke aankondiging voorafgaand aan een vereenvoudigd derdenbeslag op grond van artikel 19 IW 1990.

Wanneer de betaling van een belastingaanslag uitblijft, volgen (mogelijk) een betalingsherinnering, een aanmaning en een dwangbevel. Hierna kan de ontvanger, onder andere, besluiten om over te gaan tot een vereenvoudigd derdenbeslag. Voorafgaand aan een vereenvoudigd derdenbeslag zal de ontvanger veelal de belastingschuldige informeren over het voornemen om een vereenvoudigd derdenbeslag te doen. Dit gebeurt door middel van een vooraankondiging. In artikel 19, negende lid, IW 1990 is vastgelegd in welke gevallen de ontvanger een vooraankondiging stuurt en wat de reactietermijn van de belastingschuldige is.

In de situatie dat bij een vereenvoudigd derdenbeslag een vooraankondiging moet worden verzonden, gelden nu twee verschillende reactietermijnen:

- a. een reactietermijn van één week wanneer het niet gaat om een periodieke betaling of wanneer het gaat om een periodieke betaling die niet valt onder artikel 475c, eerste lid, van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) én het dwangbevel is betekend op grond van artikel 13, derde lid, IW 1990; en
- b. een reactietermijn van vier weken wanneer het gaat om een vordering op een periodieke betaling als bedoeld in artikel 475c, eerste lid, Rv, ongeacht op welke wijze het dwangbevel is betekend.

Met de beoogde wijziging worden deze reactietermijnen gelijkgetrokken, waardoor de reactietermijn op de vooraankondiging naar aanleiding van een vereenvoudigd derdenbeslag op grond van artikel 19 IW 1990 die niet wordt gedaan op een periodieke betaling of wordt gedaan op een periodieke betaling die niet valt onder artikel 475c, eerste lid, Rv wordt verlengd tot vier weken. Dit betekent dat de ontvanger het vereenvoudigde derdenbeslag, in alle gevallen waarbij een vooraankondiging moet worden verzonden, pas vier weken na de dagtekening van de vooraankondiging mag uitvoeren.

Met de verlenging van de reactietermijn op de vooraankondiging wordt de rechtsbescherming van de belastingschuldige verbeterd. Belasting-schuldigen hebben – in bovengenoemde gevallen – door de beoogde wijziging een langere termijn om actie te ondernemen naar aanleiding van een aangekondigd vereenvoudigd derdenbeslag. Dit kan bijvoorbeeld door een reactie te geven op de vastgestelde beslagvrije voet (bijvoorbeeld het melden van omstandigheden die kunnen leiden tot een verhoging van de beslagvrije voet). Wanneer de reactie aanleiding geeft

tot aanpassing van de beslagvrije voet, zal de ontvanger bij het uitvoeren van het vereenvoudigde derdenbeslag rekening houden met deze aangepaste beslagvrije voet. Voorts kan er eventueel nog actie worden ondernomen om de openstaande schuld te voldoen (bijvoorbeeld door te verzoeken om een betalingsregeling). Wanneer dit lukt, zal de ontvanger het vereenvoudigde derdenbeslag niet doorzetten.

Artikel XII, onderdeel B (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Met het voorgestelde artikel 25, eenentwintigste lid, IW 1990 wordt een wettelijke grondslag gecreëerd om uitstel van betaling te verlenen voor de duur van minimaal vijf jaren in gevallen waarin het binnen de wettelijke betalingstermijn moeten betalen van een belastingaanslag die is opgelegd aan een natuurlijk persoon leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. De voorgestelde voorwaarde van een onbillijkheid van overwegende aard brengt met zich dat niet aan elke (ervaren) onbillijkheid wordt tegemoetgekomen. De voorgestelde uitstelfaciliteit ziet dus alleen op zogenoemde schrijnende situaties. Aan deze uitstelfaciliteit zal de ontvanger in beginsel de voorwaarde verbinden dat voldoende zekerheid wordt gesteld. Ingevolge het voorgestelde artikel 25, eenentwintigste lid, IW 1990 worden bij ministeriële regeling nadere regels gesteld met betrekking tot de voorgestelde uitstelfaciliteit. Zo zal hierin onder andere worden opgenomen dat deze vorm van uitstel van betaling slechts op verzoek wordt verleend en dat tegen de afwijzing en beëindiging van uitstel van betaling bezwaar en desgewenst beroep bij de belastingrechter openstaat. Ook zullen in de ministeriële regeling de schrijnende situaties worden opgenomen waarin de uitstelfaciliteit in ieder geval zal gelden. Via de voorgestelde wijziging van artikel 25, tweeëntwintigste lid (nieuw), IW 1990 wordt geregeld dat uitstel van betaling ook wordt verleend voor de met de belastingaanslag samenhangende belastingrente en in voorkomende gevallen revisierente. Vooruitlopend op wetgeving is een uitstelfaciliteit voor schrijnende situaties bij het verkrijgen van een nalatenschap opgenomen in de Leidraad Invordering 2008.¹¹⁴ Om te voorkomen dat invorderingsrente verschuldigd zou zijn over de periode van uitstel, is daarbij voorzien in het op nihil stellen van de invorderingsrente. Met de voorgestelde wetswijziging wordt in aansluiting daarop een renteloos uitstel ingevoerd, zodat in het geheel geen invorderingsrente meer – dus ook niet een invorderingsrente van nihil – in rekening wordt gebracht. Effectief is sinds de invoering van de in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen uitstelfaciliteit per 1 juli 2021 in de betreffende gevallen dus geen invorderingsrente verschuldigd (geworden).

Artikel XII, onderdeel C (artikel 27a van de Invorderingswet 1990)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 27a, eerste lid, IW 1990 wordt bewerkstelligd dat de daarin opgenomen betalingskorting niet langer geldt voor voorlopige aanslagen in de Vpb. Voor de achtergrond van deze wijziging wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. De maatregel heeft onmiddellijke werking per 1 januari 2023. Dit betekent dat bij voorlopige aanslagen Vpb die worden opgelegd op of na 1 januari 2023 geen betalingskorting meer geldt. In artikel XVI, eerste lid, onderdeel g, wordt voorzien in overgangsrecht in verband met het voorstel om per 1 januari 2023 de betalingskorting te laten vervallen bij voorlopige aanslagen Vpb. Door dit overgangsrecht blijft de herzieningsregeling van artikel 27 Wet Vpb 1969 zoals dat luidde op 31 december 2022 van toepassing op beschikkingen inzake de betalingskorting, voor zover die beschikkingen zijn vastgesteld bij

¹¹⁴ Artikelen 25.4.6 en 28.3a van de Leidraad Invordering 2008.

voorlopige aanslagen Vpb die betrekking hebben op een tijdvak dat vóór 1 januari 2023 is aangevangen.

Artikel XII, onderdeel D (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

Via de voorgestelde wijziging van artikel 28, derde lid, IW 1990 wordt geregeld dat het ingevolge het voorgestelde artikel 25, eenentwintigste lid, IW 1990 te verlenen uitstel van betaling in renteloze vorm wordt verleend. Over de periode van dat verleende uitstel van betaling zal derhalve geen invorderingsrente in rekening worden gebracht. Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, vierde lid, IW 1990 wordt beoogd dat weer invorderingsrente in rekening wordt gebracht als het verleende uitstel wordt beëindigd. In artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 zal, in lijn met de regeling voor het krachtens artikel 25, negende, elfde of zeventiende tot en met negentiende lid, IW 1990 verleende uitstel, worden geregeld dat in dat geval invorderingsrente wordt berekend met ingang van de dag volgende op de dag waarop zich de omstandigheid voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

Artikel XII, onderdeel E (artikel 49 van de Invorderingswet 1990)

Bij de Aanpassingswet vierde tranche Awb is per 1 juli 2009 abusievelijk een verkeerde zin in artikel 49, eerste lid, IW 1990 verwijderd.¹¹⁵ Met de voorgestelde wijziging van dat lid wordt dit, met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2009, gecorrigeerd. De verwijderde zin wordt opnieuw opgenomen in dat lid en de zin die verwijderd had moeten worden wordt alsnog verwijderd.

Dit betreft een technische wijziging waarmee wordt verduidelijkt dat ook bij een zogenoemde getrapte aansprakelijkheid¹¹⁶ de aansprakelijkgestelde in gebreke moet zijn alvorens de ontvanger een aansprakelijkstelling kan uitbrengen. Het abusievelijk verwijderen van de verkeerde zin heeft er niet in geresulteerd dat er aansprakelijkstellingen hebben plaatsgevonden alvorens de betreffende aansprakelijkgestelde in gebreke was. Beleidsmatig heeft immers te gelden dat de ontvanger niet snel, na het verstrijken van de betalingstermijn, zal overgaan tot een aansprakelijkstelling. De ontvanger betracht immers eerst de schuld in te vorderen bij de belastingschuldige of aansprakelijkgestelde.¹¹⁷ In het geval van een aansprakelijkstelling op grond van artikel 36b IW 1990 heeft voorts de instructie te gelden dat de ontvanger pas mag overgaan tot een aansprakelijkstelling wanneer de rechtspersoon in gebreke is met de betaling van de aansprakelijkheidsschuld.¹¹⁸

¹¹⁵ Dit was het gevolg van de samenloop met de Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving) (Stb. 2007/376).

¹¹⁶ Van een getrapte aansprakelijkheid is sprake ingeval de belastingschuldige eerst zelf in gebreke is met de voldoening van zijn belastingschuld voordat de aansprakelijkgestelde in gebreke is met de voldoening van het in de aansprakelijkheidsbeschikking vermelde bedrag.

¹¹⁷ Artikel 49.6. van de Leidraad Invordering 2008.

¹¹⁸ Paragraaf 48.11.3 van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (supplement 69, maart 2022).

Artikel XIII

Artikel XIII (evaluatie renteloos uitstel van betaling als bedoeld in de artikelen 25 en 28 IW 1990)

De Minister van Financiën is op grond van het voorgestelde artikel XIII gehouden de Staten-Generaal uiterlijk vijf jaar na inwerkingtreding van de in artikel XII, onderdelen B en D, opgenomen wijzigingen van de artikelen 25 en 28 IW 1990 een verslag te doen toekomen over de doeltreffendheid en de effecten van die wijzigingen in de praktijk. Uit het verslag zal moeten blijken in welke mate gebruik wordt gemaakt van de voorgestelde mogelijkheid om renteloos uitstel van betaling te verlenen. Ook zal dan in kaart worden gebracht of bij de situaties waarvoor wordt beoogd een oplossing te bieden, daadwerkelijk renteloos uitstel van betaling kan worden verleend en dat daarmee kan worden voorkomen dat betalingen worden verricht die leiden tot onbillijkheden van overwegende aard.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 7.4 van de Belastingwet BES)

In artikel 7.4, eerste lid, onderdeel a, van de Belastingwet BES is met betrekking tot de overdrachtsbelasting een vrijstelling opgenomen voor situaties waarin de staat, een openbaar lichaam of een nv of bv waarvan alle aandelen al dan niet middellijk toebehoren aan een openbaar lichaam een onroerende zaak of een schip verkrijgt. De situatie waarin de staat een onroerende zaak of een schip via een bv of nv verkrijgt – dat wil zeggen: de situatie waarin een nv of bv waarvan alle aandelen al dan niet middellijk toebehoren aan de staat een onroerende zaak of een schip verkrijgt – valt daar abusievelijk niet onder. Met de voorgestelde wijziging wordt de vrijstelling uitgebreid naar situaties waarin de staat een onroerende zaak of een schip door middel van een bv of nv verkrijgt, dat wil zeggen: naar situaties waarin een nv of bv waarvan alle aandelen al dan niet middellijk toebehoren aan de staat een onroerende zaak of een schip verkrijgt. Daarbij wordt tevens geregeld dat de vrijstelling enkel geldt ingeval de verkrijger van de onroerende zaak of het schip schriftelijk verklaart de onroerende zaak, onderscheidenlijk het schip, niet op een zodanige wijze te gaan gebruiken dat daarmee in concurrentie wordt getreden met belastingplichtigen die winst beogen. Tevens wordt voorgesteld te regelen dat ingeval binnen vijf jaar na verkrijging van de onroerende zaak, onderscheidenlijk het schip, alsnog in concurrentie wordt getreden met belastingplichtigen die winst beogen, de belasting alsnog is verschuldigd, ongeacht het motief hiervoor. Met de verkrijger wordt bedoeld: de staat, het openbaar lichaam of de nv of bv waarvan de aandelen direct of indirect in handen zijn van de staat of het openbaar lichaam, die, onderscheidenlijk dat, de onroerende zaak of het schip verkrijgt.

Ten slotte wordt voorgesteld een redactionele verbetering aan te brengen, teneinde de tekst van deze bepaling eveneens in overeenstemming te brengen met de Aanwijzingen voor de regelgeving voor wat betreft de verwijzing naar de staat.

Artikel XIV, onderdeel B (artikel 7.14 van de Belastingwet BES)

In artikel 7.14 van de Belastingwet BES is, in lijn met artikel 13, eerste lid, van de Wet belastingen op rechtsverkeer, geregeld dat indien een onroerende zaak of een schip binnen zes maanden wordt doorverkocht en er sprake is van een voor de overdrachtsbelasting belaste overdracht, de waarde waarover bij de tweede transactie overdrachtsbelasting is

verschuldigd wordt verminderd met de waarde waarover bij de eerste transactie al overdrachtsbelasting was verschuldigd. Met de voorgestelde wijziging wordt hieraan toegevoegd dat indien bij de eerste transactie geen overdrachtsbelasting maar algemene bestedingsbelasting was verschuldigd de waarde waarover bij de tweede transactie overdrachtsbelasting is verschuldigd, wordt verminderd met de waarde waarover algemene bestedingsbelasting was verschuldigd. Hierbij geldt als voorwaarde dat de algemene bestedingsbelasting niet ingevolge artikel 6.3, onderdeel a, van de Belastingwet BES in aftrek mag zijn of worden gebracht, om de samenloop van aftrek en de voorgestelde maatstafvermindering te voorkomen.

Artikel XV

Artikel XV, onderdeel A (artikel V van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017)

Ingevolge artikel V, onderdeel B, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt een artikel 4a in de Wet DB 1965 ingevoegd, dat in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Voor een toelichting op de thans voorgestelde wijziging van het in eerstgenoemde wet opgenomen artikel 4a Wet DB 1965 wordt verwezen naar de toelichting bij artikel IV, onderdeel A.

Artikel XV, onderdeel B (artikel XIII van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017)

Artikel XIII, onderdeel C, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 voegt – op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, maar in ieder geval niet vóór 1 januari 2023 – een tweeëntwintigste lid toe aan artikel 25 IW 1990. Voorgesteld wordt om dat lid te vernummeren tot drieëntwintigste lid vanwege de in artikel XII, onderdeel B, opgenomen vernummering van artikel 25, eenentwintigste lid, IW 1990 tot tweeëntwintigste lid.

Artikel XVI

Artikel XVI (inwerkingtreding, terugwerkende kracht en overgangsrecht)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2023. Voor een aantal wijzigingen is in terugwerkende kracht of een afwijkende inwerkingtreding voorzien. Dit is toegelicht bij de toelichting op de betreffende artikelen, dan wel in het algemeen deel van deze memorie.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij