

Vergaderjaar 2022–2023

**36 342**

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

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **Inhoudsopgave**

<b>I.</b>	<b>Algemeen</b>	<b>2</b>
1.	Inleiding	2
2.	Algemene beschrijving maatregelen	3
2.1	Aanpassen definitie zonnecelauto's	3
2.2	Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer	3
2.3	Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	4
2.4	Afzonderlijke bankvergunning groen beleggen	4
2.5	Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving	6
2.6	Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb gegeven beschikking belastingrente	9
2.7	Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren	10
2.8	Uitsluiting aftrek bronbelasting op dividenden voor buitenlandse vennootschapsbelastingplichtigen met een aanmerkelijk belang	11
2.9	Technische aanpassingen in de dividendbelasting en de bronbelasting	11
2.10	Verduidelijken indexatie woningwaardegrens voor overdrachtsbelasting	12
2.11	Aftrekbeperking btw voor de horeca	12
2.12	Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten	13
2.13	Facturering grootverbruikers in het kader van de EB	14
2.14	Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken	14
2.15	Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen	15

2.16	Kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer	16
2.17	Herstel onbedoelde onjuistheid in de belastingrente	17
2.18	Aanpassen fiscaal verschoningsrecht	18
3.	EU-aspecten	20
4.	Budgettaire aspecten	20
5.	Grenseffecten	23
6.	Doenvermogen	23
7.	Gevolgen voor burgers en bedrijven	23
8.	Evaluaties	24
9.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen	25
10.	Advies en consultatie	25
<b>II.</b>	<b>Artikelsgewijze toelichting</b>	<b>26</b>

## **I. Algemeen**

### **1. Inleiding**

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

- aanpassen definitie zonnecelauto's;
- codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer;
- afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid;
- afzonderlijke bankvergunning groen beleggen;
- aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving;
- rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag inkomstenbelasting (IB) of vennootschapsbelasting (Vpb) gegeven beschikking belastingrente;
- codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren;
- uitsluiting aftrek bronbelasting op dividenden voor buitenlandse Vpb-plichtigen met een aanmerkelijk belang;
- technische aanpassingen met betrekking tot de dividendbelasting en de bronbelasting;
- verduidelijken indexatie woningwaardegrens voor overdrachtsbelasting;
- aftrekbeperking omzetbelasting (btw) voor de horeca;
- verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten;
- facturering grootverbruikers in het kader van de energiebelasting (EB);
- redactionele wijzigingen in de Wet op de accijns;
- aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken;
- ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen;
- kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer;
- herstel onbedoelde onjuistheid met betrekking tot de belastingrente;
- aanpassen fiscaal verschoningsrecht; en
- aanpassing gewichtscategorieën Wet vrachtwagenheffing.

Voor de «redactionele wijzigingen in de Wet op de accijns» en de «aanpassing gewichtscategorieën Wet vrachtwagenheffing» is geen toelichting opgenomen. Hierbij betreft het enkele technische aanpassingen. De toelichting van de enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

## 2. Algemene beschrijving maatregelen

### 2.1 Aanpassen definitie zonnecelauto's

Op grond van de huidige wetgeving geldt een korting op de zogenoemde bijtelling voor nieuwe emissievrije auto's van de zaak. Deze korting bedraagt 6% voor 2022, 2023 en 2024 en 5% voor 2025. Deze korting vervalt met ingang van 1 januari 2026. Deze korting wordt toegepast tot een maximale catalogusprijs, de zogenoemde cap. Vanaf 2023 bedraagt de cap € 30.000. De cap is echter niet van toepassing op emissievrije auto's met een motor die kan worden gevoed met waterstof en auto's voorzien van geïntegreerde zonnepanelen. De definitie van dergelijke zonnecelauto's is ontleend aan de definitie die in 2020 en 2021 gold voor de milieu-investeringsaftrek.<sup>1</sup> De laatstgenoemde definitie is met ingang van 1 januari 2022 aangescherpt.<sup>2</sup> Voorgesteld wordt de voor de bijtelling geldende definitie overeenkomstig aan te scherpen om zeker te stellen dat alleen relatief zuinige auto's met een relatief groot oppervlak aan zonnepanelen in aanmerking komen voor de korting op de bijtelling zonder cap. De voorgestelde aanpassing van de definitie, die in beginsel uitsluitend geldt voor nieuwe auto's van de zaak<sup>3</sup>, heeft tot gevolg dat niet langer het criterium is of de zonnepanelen een vermogen hebben van ten minste 1 kilowattpiek, maar dat sprake moet zijn van in het voertuig geïntegreerde zonnepanelen waarbij het vermogen van de zonnepanelen in wattpiek gedeeld door het verbruik in wattuur per kilometer ten minste 7 is. Het verbruik in wattuur wordt gemeten volgens de Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure (WLTP)<sup>4</sup>. Daarmee wordt zoals gezegd aangesloten bij de definitie van zonnecelauto's zoals deze met ingang van 1 januari 2022 voor de milieu-investeringsaftrek wordt gehanteerd. De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) beheert de lijst van merken en typen vervoermiddelen waarvan is gebleken dat deze aan de gestelde eisen voldoen.

### 2.2 Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer

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

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 3.

<sup>2</sup> Bijlage bij de regeling van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, van 7 december 2021 nr. IENW/BSK-2021/304716, tot wijziging van de Aanwijzingsregeling willekeurige afschrijving en investeringsaftrek milieu-investeringen 2009 (vaststelling Milieulijst 2022).

<sup>3</sup> Artikel 3.20, elfde lid, Wet IB 2001.

<sup>4</sup> Dit is de meetmethode zoals uitgewerkt in bijlage XXI bij Verordening (EU) 2017/1151 van de Commissie van 1 juni 2017 tot aanvulling van Verordening (EG) nr. 715/2007 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de typegoedkeuring van motorvoertuigen met betrekking tot emissies van lichte personen- en bedrijfsvoertuigen (Euro 5 en Euro 6) en de toegang tot reparatie- en onderhoudsinformatie, tot wijziging van Richtlijn 2007/46/EG van het Europees Parlement en de Raad, Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie en Verordening (EU) nr. 1230/2012 van de Commissie en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 692/2008 van de Commissie (PbEU 2017, L 175).

<sup>5</sup> Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 10 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2021 over lijfrenteverzekeringen, lijfrenterekeningen, lijfrentebeleggingsrechten en andere periodieke uitkeringen (Stcrt. 2021, 48029).

pelijke ondersteuning 2015 (WMO 2015) en valt dan onder een vrijstelling in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).<sup>6</sup>

Echter, een dergelijke privévervoerbehoefte wordt veelal door het UWV direct meegenomen wanneer het UWV een vervoersvoorziening treft in het kader van het reizen voor werk of studie en deze vergoeding of verstrekking dus niet op grond van de WMO 2015 plaatsvindt. Voor de verstrekking van leefvervoer via het UWV – en dus niet op grond van de WMO 2015 – geldt vooralsnog geen vrijstelling in de Wet IB 2001. Met de voorgestelde codificatie van de genoemde goedkeuring wordt een dergelijke wettelijke vrijstelling ingevoerd. Het geschetste verschil in wettelijke behandeling acht het kabinet namelijk ongewenst. Daarom is in een beleidsbesluit een goedkeuring opgenomen om te voorkomen dat een gerechtigde tot de vervoersvoorziening vanuit het UWV, gericht op vervoer van en naar werk of opleiding, verplicht wordt om langs twee instanties te gaan. De vrijstelling geldt voor maximaal 2.000 leefkilometers per kalenderjaar. Dit is gelijk aan het maximum dat gemeenten en het UWV hanteren bij de toekenning van leefvervoer.

### *2.3 Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid*

Het is sinds 1 januari 2015 onder voorwaarden toegestaan om bij langdurige arbeidsongeschiktheid een lijfrente geheel of gedeeltelijk af te kopen zonder dat hierbij negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen en als gevolg daarvan revisierente in rekening wordt gebracht. Voor het gezamenlijke bedrag aan dergelijke afkopen in een jaar geldt een wettelijke afkoopgrens. Bij overschrijding van deze afkoopgrens is over de waarde in het economische verkeer van de volledige afkoop revisierente verschuldigd als gevolg van het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Het betreft een alles-of-nietsbenadering.

In de praktijk bleek deze alles-of-nietsbenadering te hard uit te pakken. Bij een overschrijding van de afkoopgrens – ongeacht de grootte daarvan – diende over de waarde in het economische verkeer van de volledige afkoop revisierente te worden betaald. Belastingplichtigen hebben in dat kader verzoeken gedaan om toepassing van de hardheidsclausule. Naar aanleiding daarvan is vooruitlopend op wetgeving bij beleidsbesluit bepaald dat alleen revisierente is verschuldigd over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden.<sup>7</sup> Daarmee is een voor-zoverbenadering gerealiseerd. Dit betekent dat alleen revisierente is verschuldigd over het deel van de waarde in het economische verkeer van de afkoop dat uitgaat boven de afkoopgrens. Met dit wetsvoorstel wordt voorgesteld deze maatregel te codificeren.

### *2.4 Afzonderlijke bankvergunning groen beleggen*

Groen beleggen door particulieren wordt fiscaal gestimuleerd door middel van een box 3-vrijstelling en een heffingskorting voor aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen aan aangewezen groenfondsen die duurzame innovatieve projecten financieren. Banken en beleggingsinstellingen kunnen worden aangewezen als groenfondsen indien zij ten minste 70% van hun ingelegde vermogen (hoofdzakelijkseis) investeren in erkende groene projecten. Uit de beleidsevaluatie Regeling groenprojecten 2010–2017 is gebleken dat de administratieve lasten voor groenfondsen als hoog worden ervaren. In de kabinetsreactie op deze beleidsevaluatie heeft het kabinet aangegeven te onderzoeken op welke wijze de

<sup>6</sup> Artikel 3.104, onderdeel I, Wet IB 2001.

<sup>7</sup> Onderdeel 9.1.8 van het Verzamelbesluit Lijfrenten.

administratieve lasten voor groenfondsen kunnen worden verminderd.<sup>8</sup> Een suggestie die in de beleidsevaluatie is opgekomen, is voor groenbanken de verplichte bankvergunning met de daarbij behorende formele vereisten op het gebied van governance, rapportageverplichtingen en andersoortige verplichtingen af te schaffen.

Groenbanken zijn zelfstandige banken met een eigen bankvergunning. In de praktijk komt het voor dat bepaalde groenbanken opereren onder de verantwoordelijkheid van een hoofdbank (als dochteronderneming). De operationele activiteiten binnen die groenbanken zijn beperkt tot monitoring van de genoemde hoofdzakelijkheidseis, de aanvraag van goedkeuring voor groene projecten bij RVO en het opstellen van financiële en managementrapportages ten aanzien van groen beleggen. Daarmee rees de vraag wat in die gevallen de meerwaarde is van de wettelijke voorwaarde dat sprake moet zijn van een zelfstandige bank met een eigen bankvergunning om als groenfonds te opereren. Gelet op de ervaring die met groen beleggen is opgedaan, wordt met de voorgestelde wetswijziging opvolging gegeven aan de suggestie uit de hiervoor genoemde beleidsevaluatie. Het wordt daarmee mogelijk voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten. Die activiteiten hoeven daarmee, vanwege de hoofdzakelijkheidseis, niet langer in een dochteronderneming, met eigen bankvergunning, te worden ondergebracht door de hoofdbank. Als ervoor gekozen wordt om deze activiteiten onder te brengen in de hoofdbank, heeft de bevoegde prudentiële toezichthouder (De Nederlandsche Bank (DNB) of de Europese Centrale Bank (ECB)) bij een dergelijk traject ook een belangrijke rol, gelet op zijn wettelijke bevoegdheden en taken met betrekking tot bankvergunningen en het, waar nodig, verlenen van een verklaring van geen bezwaar op grond van de Wet op het financieel toezicht (Wft).

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

Een bijkomstig effect van de voorgestelde wijziging is dat de depositogarantiestelselverplichting (DGS-verplichting) van de groenbank vervalt als alle activiteiten van de groenbank worden overgeplaatst naar de hoofdbank en de groenbank als afzonderlijke onderneming, met eigen bankvergunning, wordt opgeheven. De groenspaarders worden door de groenbank geïnformeerd dat hun groene spaarrekening onder de DGS-verplichting van de hoofdbank zal vallen. Groenspaarders kunnen daardoor in de toekomst alleen nog gebruikmaken van de garantie van € 100.000 per rekeninghouder bij de hoofdbank. Op dit moment kunnen zij zowel onder de garantie van de hoofdbank als onder de garantie van de groenbank vallen. In zoverre verslechtert de financiële positie van groenspaarders daardoor in de toekomst. Een ander bijkomstig effect is dat door het vervallen van de DGS-verplichting van de groenbank, de grondslag voor de bankenbelasting stijgt. Dit voorstel is inmiddels besproken met vertegenwoordigers van de Nederlandse Vereniging van Banken, DNB en de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en ontmoet daar geen bezwaar.

---

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2019/20, 30 196, nr. 709.

## 2.5 Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving

Met de Fiscale verzamelwet 2021 zijn per 1 januari 2021 belangrijke verbeteringen aangebracht in de giftenaftrek en de regels die gelden voor een algemeen nut beogende instelling (ANBI). Deze verbeteringen betreffen een aanpassing van de giftenaftrek door het niet langer in aftrek toestaan van contante giften, een inperking van de (automatische) toekenning van de ANBI-status aan publiekrechtelijke lichamen en een aanscherping van de integriteitstoets van ANBI's. Het rapport van een werkgroep van ambtenaren van het Ministerie van Financiën en vertegenwoordigers van de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF), zoals dat is opgenomen in de brief van 28 maart 2019 aan de Tweede Kamer, vormde de basis voor deze verbeteringen van de giftenaftrek en ANBI-regeling.<sup>9</sup> Zoals in de brief van 29 juni 2021 van het vorige kabinet is vermeld, zijn er nog meer verbeteringen aan te brengen.<sup>10</sup> Vervolgens is in de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda<sup>11</sup> het voornemen opgenomen om diverse wetwijzigingen op dit vlak op te nemen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024.<sup>12</sup> Van de genoemde wetwijzigingen zijn de volgende wijzigingen in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen:

- giftenaftrek: invoering verplicht taxatierapport voor giften in natura met een waarde in het economische verkeer van meer dan € 10.000; en
- ANBI's: verduidelijking ANBI-voorwaarden voor derde landen.

In de internetconsultatie werden twee aanpassingen in de giftenaftrek voorgesteld, namelijk een versoepeling voor periodieke giften en een aanscherping voor giften in natura. De eerste aanpassing die al is aangekondigd in 2021<sup>13</sup>, zag op het anders vormgeven van het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften in de IB. Als gevolg van het arrest van de Hoge Raad (HR) van 7 oktober 2022 is het onzekerheidsvereiste voor periodieke giften echter per 7 oktober 2022 vervallen.<sup>14</sup> Dit arrest betekent dat een versoepeling van de wet, zoals in de internetconsultatieversie van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen, op dit punt overbodig is geworden.

De giftenaftrek in de IB kent een onderscheid tussen periodieke giften en andere giften. Andere (gewone/eenmalige) giften aan ANBI's en aan steunstichtingen sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's) zijn aftrekbaar boven een drempel van 1% van het (gezamenlijke) verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek, met een minimum van € 60, en tot een plafond van 10% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek.<sup>15</sup> Daarentegen gold voorheen voor de aftrek van periodieke giften geen drempel of plafond en geldt de aftrek niet alleen voor giften aan ANBI's, maar ook voor giften aan kwalificerende verenigingen (hierna: verenigingen).<sup>16</sup> Als gevolg van het Belastingplan 2023 is de aftrek van periodieke giften met ingang van 1 januari 2023 beperkt tot een plafond van € 250.000 per kalenderjaar. Achtergrond voor de verschillende behandeling van andere giften en periodieke giften is dat periodieke giften van een groter belang zijn voor

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 63.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 437, nr. 20.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 140, nr. 119.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2021/22, 32 140, nr. 119.

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 437, nr. 20.

<sup>14</sup> HR 7 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1377.

<sup>15</sup> Artikel 6.39 Wet IB 2001.

<sup>16</sup> Kwalificerende verenigingen zijn verenigingen als bedoeld in artikel 6.33, onderdeel c, Wet IB 2001.

instellingen dan andere giften.<sup>17</sup> Periodieke giften betekenen immers een vaste inkomensstroom gedurende in beginsel ten minste vijf jaar voor ANBI's of verenigingen. Met het verschil in behandeling wordt beoogd periodieke giften te stimuleren. Sinds 1 januari 2001 worden in de wet periodieke giften gedefinieerd als giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden.<sup>18</sup> Voor een periodieke uitkering moet daarom sprake zijn van een wezenlijke onzekerheid (het aantal uitkeringen in verband met de onzekere gebeurtenis van overlijden). Door de aansluiting bij de definitie van periodieke uitkeringen speelde het onzekerheidsvereiste een rol, tot het hiervoor genoemde arrest van de HR van 7 oktober 2022. De HR heeft daarin geoordeeld dat wanneer is voldaan aan het vereiste dat sprake is van jaarlijkse uitkeringen gedurende vijf of meer jaren die eindigen uiterlijk bij overlijden, daarmee de aanwezigheid van een risico-element van wezenlijke betekenis is gegeven. Dit arrest betekent de facto dat de voorwaarde van een sterftekans van ten minste 1% is losgelaten en dat een aanpassing op dit punt van de wettelijke bepaling van periodieke giften overbodig is geworden.

De periodieke uitkeringen mogen ook nog steeds eerder eindigen dan bij overlijden. Soms wil de schenker dat na zijn overlijden de resterende uitkeringen ineens worden gedaan. In de praktijk bestaat die wens vooral bij giften in natura, bijvoorbeeld bij schenking van een kunstvoorwerp aan een museum, waarbij jaarlijks een evenredig deel van dat kunstvoorwerp in eigendom overgaat. Dit heeft als achtergrond dat het uitdrukkelijk de bedoeling is dat de eigendom van het kunstvoorwerp uiteindelijk geheel aan het museum wordt overgedragen. Zo'n gift kan als periodieke gift kwalificeren als de schenker in zijn testament een legaat aan de instelling of vereniging opneemt ter grootte van de resterende uitkeringen. In dat geval blijft sprake van een onzekere factor omdat het legaat door de schenker eenzijdig kan worden gewijzigd.

Indien een schenker zich heeft vastgelegd tot het doen van periodieke giften aan bijvoorbeeld een ANBI die echter vervolgens de ANBI-status verliest en ook geen vereniging is, zijn die periodieke giften vanaf het tijdstip van beëindiging van de ANBI-status niet meer aftrekbaar. Het is op grond van een beleidsbesluit<sup>19</sup> mogelijk om in de notariële of onderhandse akte van schenking op te nemen dat de verplichting tot het doen van de periodieke gift vervalt als de instelling de status van ANBI of vereniging heeft verloren of bij faillissement van de instelling of vereniging. Voorts is het op grond van dit beleidsbesluit mogelijk om in de notariële of onderhandse akte van schenking op te nemen dat de verplichting tot het doen van de periodieke gift vervalt bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker(s). Voorgesteld wordt het beleidsbesluit op dit punt te codificeren.<sup>20</sup> Daarbij wordt voorgesteld (net als in het besluit) dat de periodieke gift tussentijds alleen mag worden beëindigd als de schenker(s) niet of nauwelijks invloed hebben op voornoemde omstandigheden en de beëindiging ziet op de nog niet vervallen uitkeringen van de periodieke gift. Volledigheidshalve wordt

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3. Bij de behandeling van de Geefwet is dit nog eens herhaald: «De ruimere faciliteit voor periodieke giften ten opzichte van eenmalige giften (geen drempel en plafond in de aftrek) is gebaseerd op de destijds algemeen gevoelde wenselijkheid van een regelmatige inkomstenstroom voor de instelling.

<sup>18</sup> Artikel 6.34 Wet IB 2001.

<sup>19</sup> Het Besluit van 19 december 2014 van de Staatssecretaris van Financiën over het beleid over de giftenregeling en het aanmerken als algemeen nut beogende instellingen (Stcrt. 2014, 36877), onderdeel 2.2.1.

<sup>20</sup> Verschil met het besluit is dat wordt voorgesteld dat de instelling de status van ANBI definitief moet hebben verloren, dat wil zeggen dat de mogelijkheden tot bezwaar en beroep zijn uitgeput.



opgemerkt dat deze bepaling uitsluitend van belang is als de beëindiging binnen de periode van 5 jaar plaatsvindt.

De tweede aanpassing van de giftenaftrek heeft betrekking op giften in natura. Giften zijn uitsluitend aftrekbaar indien de belastingplichtige deze gift aannemelijk kan maken door middel van schriftelijke bescheiden. Indien voor giften in natura gebruik wordt gemaakt van de giftenaftrek, moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer. Bij giften in natura is het lastig aannemelijk te maken dat de gift is gedaan, wat deze inhield en wat de waarde was van de gift. De waarde van de gift is bovendien niet altijd eenvoudig vast te stellen en dat leidt dan ook tot fouten van belastingplichtigen of discussie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Resultaat is dat dit voor zowel de schenker, de ontvanger als de Belastingdienst arbeidsintensief is. Het kan daarbij gaan om zeer grote bedragen waardoor uitwassen zich kunnen voordoen. Voor de Belastingdienst is het gedaan hebben van de gift in natura en de waarde daarvan moeilijk na te gaan en te controleren, door gebrek aan (contra-)informatie. Naar aanleiding van deze signalen is door een werkgroep van ambtenaren van het Ministerie van Financiën en vertegenwoordigers van de SBF als verbeteroptie voorgesteld de voorwaarde te stellen dat giften in natura met een waarde in het economische verkeer van in totaal meer dan € 2.500 enkel voor aftrek in aanmerking komen als er een objectieve waardebepaling heeft plaatsgevonden. Daarbij kan volgens de werkgroep gedacht worden aan een taxatierapport of recent aankoopbewijs. Het kabinet heeft dit voorstel in de kern overgenomen, zoals is vermeld in de brief van 28 maart 2019 aan de Tweede Kamer.<sup>21</sup> Anders dan destijds gedacht, is voor het eisen van een vast bewijsmiddel voor het aannemelijk maken door de belastingplichtige wetswijziging noodzakelijk.

In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld dat giften in natura met een waarde in het economische verkeer van in totaal meer dan € 10.000 uitsluitend voor aftrek in aanmerking komen als er een objectieve waardebepaling heeft plaatsgevonden die is opgenomen in een onafhankelijk taxatierapport of volgt uit een factuur. Indien de inspecteur daarom vraagt, dienen het taxatierapport of de factuur te kunnen worden overlegd. Voorgesteld wordt bij ministeriële regeling regels te stellen met betrekking tot het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur en – net als voor de onderhandse akte – regels te stellen aan de notariële akte.

De ondergrens van € 10.000 geldt afzonderlijk voor de andere giften in natura enerzijds en voor periodieke giften in natura anderzijds. De ondergrens van € 10.000 is van toepassing per belastingplichtige. Ingeval sprake is van een fiscaal partnerschap geldt een ondergrens van € 20.000 voor het gezamenlijke bedrag aan andere giften in natura onderscheidenlijk periodieke giften in natura voor de belastingplichtige en zijn partner tezamen. Om de voorgestelde maatregel zo proportioneel en gericht mogelijk te laten zijn, is gekozen voor een ondergrens van € 10.000 in plaats van € 2.500 (zoals eerder was voorgesteld). Boven de ondergrens dienen de giften in natura aannemelijk te worden gemaakt met het vaste bewijsmiddel van een taxatierapport of factuur. De kosten voor het laten opstellen van een onafhankelijk taxatierapport en andere administratieve lasten voor de donateur/belastingplichtige blijven op deze manier verhoudingsgewijs binnen de perken, maar wel worden de uitwassen, met grote handhavingsrisico's, bestreden. De voorgestelde wijziging geldt niet alleen voor de giftenaftrek voor de IB maar ook voor de giftenaftrek voor de Vpb.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 63. Bijlage is het rapport van de werkgroep.



De voorgestelde verduidelijking van de ANBI-voorwaarden voor derde landen betreft een technische wijziging in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) teneinde te verduidelijken dat de voorwaarden die gelden voor een ANBI in Nederland, een andere lidstaat van de Europese Unie (EU) of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, automatisch ook gelden voor ANBI's die elders – in een zogenoemd derde land – zijn gevestigd.

### *2.6 Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb gegeven beschikking belastingrente*

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

#### *Huidige situatie*

Op een aanslagbiljet IB of Vpb kunnen naast de bedragen van een voorlopige aanslag ook bedragen van beschikkingen zijn vermeld, waaronder de beschikking belastingrente. Die voorlopige aanslag en die beschikkingen zijn niet voor bezwaar vatbaar. Wel kan door de belastingplichtige een verzoek om herziening van die voorlopige aanslag en die beschikkingen worden gedaan. Als de inspecteur beslist om het verzoek om herziening geheel of gedeeltelijk af te wijzen, beslist hij dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking. De reden dat bij de koppeling van de beschikking belastingrente aan de voorlopige aanslag ervoor is gekozen dat de voorlopige aanslag en de bij de voorlopige aanslag gegeven beschikking belastingrente niet voor bezwaar vatbaar zijn, maar een geheel of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om herziening van die voorlopige aanslag en die beschikking wel, is dat de belastingplichtige niet meer niet-ontvankelijk kan worden verklaard in zijn bezwaar tegen de beschikking belastingrente als hij in eerste instantie niet heeft geageerd tegen de belastingrente maar alleen heeft geageerd tegen de voorlopige aanslag. De keuze voor deze systematiek en de daarvoor geldende systematiek voor rechtsbescherming vindt daarmee zijn oorsprong in de wens van vereenvoudiging van het aanslagbiljet en verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.<sup>22</sup>

De termijn voor het instellen van bezwaar tegen die (gedeeltelijke) afwijzing eindigt op de dag van de dagtekening van de definitieve aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Anders dan de reguliere termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift, bedraagt de termijn voor bezwaar tegen een (gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om herziening niet altijd zes weken (of meer). Als de definitieve aanslag snel volgt op de voorlopige aanslag kan het namelijk zo zijn dat feitelijk geen of korter dan zes weken bezwaar heeft opengestaan. Voor de voorlopige aanslag zelf leidt dat niet tot een tekort aan rechtsbescherming, omdat het bedrag van een voorlopige aanslag wordt verrekend met de definitieve aanslag, waardoor tegen de bij voorlopige aanslag vastgestelde bestanddelen ook bezwaar kan worden gemaakt als de definitieve aanslag is opgelegd. De voorlopige aanslag zelf kent dus geen definitief karakter. De herzieningssystematiek kan echter wel een tekort aan rechtsbescherming met zich brengen als een beschikking waarvan een bedrag op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag is

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 29.

opgenomen een definitief karakter heeft. Dat is het geval bij de beschikking belastingrente. Het bij een voorlopige aanslag in rekening gebrachte bedrag aan belastingrente komt namelijk niet terug op een eventueel daaropvolgende beschikking belastingrente bij de definitieve aanslag. Het bedrag van de belastingrente dat op een definitieve aanslag wordt opgenomen wordt berekend over het belastingbedrag dat overblijft na verrekening van de voorlopige aanslag. De belastingrente op de voorlopige aanslag wordt dus niet verrekend met de belastingrente op de definitieve aanslag. Als in zo'n situatie korter dan zes weken bezwaar heeft opengestaan, kan het zijn dat een belastingplichtige geen gebruik heeft kunnen maken van zijn recht om (gedurende de volle termijn van zes weken) bezwaar te maken tegen de voor bezwaar vatbare beschikking waarbij een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente geheel of gedeeltelijk is afgewezen. Er kan in dat geval wel een verzoek om ambtshalve vermindering worden gedaan.<sup>23</sup> De inspecteur beslist alleen bij een voor bezwaar vatbare beschikking als het een verzoek tot ambtshalve vermindering van een aanslag IB, en of op die aanslag opgenomen bedragen van andere beschikkingen, betreft en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen. Ter zake van de Vpb staat geen bezwaar open tegen een (gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering.

#### *Voorgestelde maatregel*

Het is naar het oordeel van het kabinet onwenselijk dat het kan voorkomen dat een belastingplichtige niet of korter dan zes weken de mogelijkheid heeft om op te komen tegen een beschikking belastingrente. Daarom wordt voorgesteld, zowel voor de IB als voor de Vpb, te bepalen dat de termijn voor het instellen van bezwaar tegen de voor bezwaar vatbare beschikking waarbij een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente geheel of gedeeltelijk is afgewezen ten minste zes weken bedraagt. Een verzoek om herziening kan worden gedaan tot zes weken na de dag van dagtekening van de definitieve aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend.

#### *2.7 Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren*

Deze voorgestelde maatregel betreft een codificatie van een in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring.<sup>24</sup> Deze goedkeuring ziet op het in de loonbelasting in aanmerking kunnen nemen van heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren.<sup>25</sup> Voor de loonbelasting geldt dat een inhoudingsplichtige bij de berekening van de verschuldigde belasting voor werknemers die niet in Nederland en ook niet in de zogenoemde landenkring<sup>26</sup> wonen geen rekening mag houden met de heffingskortingen. Indien de werknemer niet in Nederland, maar wel in de zogenoemde landenkring woonachtig is, mag alleen rekening worden gehouden met de arbeidskorting.<sup>27</sup> Voorgaande geldt ook voor uitgezonden ambtenaren.

In de Wet IB 2001 is voor uitgezonden ambtenaren een fictie opgenomen op basis waarvan deze geacht worden in Nederland te wonen.<sup>28</sup> Hierdoor worden uitgezonden ambtenaren voor de toepassing van de Wet IB 2001

<sup>23</sup> Artikel 65 AWR en artikel 9.6 Wet IB 2001.

<sup>24</sup> Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 2.2 van het Besluit heffingskortingen.

<sup>25</sup> Hieronder wordt verstaan een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden en is uitgezonden in de zin van artikel 2.2, tweede lid, Wet IB 2001.

<sup>26</sup> Hiertoe behoren een andere lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES-eilanden.

<sup>27</sup> Artikel 20, derde lid, Wet LB 1964.

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

behandeld als binnenlandse belastingplichtigen en hebben zij onder voorwaarden recht op de heffingskortingen. In de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is een dergelijke woonplaatsfictie vooralsnog niet opgenomen, waardoor uitgezonden ambtenaren voor de loonbelasting worden aangemerkt als in het buitenland woonachtige werknemers en er voor de loonbelasting dus geen of slechts gedeeltelijk rekening mag worden gehouden met de heffingskortingen.<sup>29</sup>

In het genoemde beleidsbesluit is met toepassing van de hardheidsclausule<sup>30</sup> goedgekeurd dat ook voor de loonbelasting volledig rekening gehouden mag worden met de heffingskortingen, omdat bij de inhouding van loonbelasting reeds vaststaat dat uitgezonden ambtenaren in de IB recht hebben op toepassing van de heffingskortingen. Deze goedkeuring geldt niet alleen voor uitgezonden ambtenaren, maar ook voor hun fiscale partners en hun in belangrijke mate door hen onderhouden kinderen die jonger zijn dan 27 jaar.<sup>31</sup>

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

### *2.8 Uitsluiting aftrek bronbelasting op dividenden voor buitenlandse vennootschapsbelastingplichtigen met een aanmerkelijk belang*

Voor binnenlandse Vpb-plichtigen geldt onder de huidige wetgeving dat de van hen geheven bronbelasting niet aftrekbaar is bij de bepaling van de winst voor de Vpb.

Voor de bepaling van de winst van buitenlandse Vpb-plichtigen met een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap werkt deze uitsluiting van de aftrek echter onbedoeld niet door omdat het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang wordt opgevat en berekend overeenkomstig de regels van de IB. De IB kent echter geen regels omtrent de (uitsluiting van) aftrek van bronbelasting omdat natuurlijk personen niet belastingplichtig zijn voor de bronbelasting. Voorgesteld wordt deze aftrekuitsluiting alsnog te regelen voor de Vpb. Daarnaast wordt voorgesteld enkele redactionele aanpassingen door te voeren. Deze worden nader beschreven in de artikelsgewijze toelichting.

### *2.9 Technische aanpassingen in de dividendbelasting en de bronbelasting*

Met de Fiscale verzamelwet 2023 zijn per 1 januari 2023 bepaalde vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen onder de reikwijdte van de dividendbelasting gebracht. In aanvulling hierop wordt nog een aantal wijzigingen voorgesteld om te bewerkstelligen dat deze kapitaalverstrekkingen consistent onder de reikwijdte van de dividendbelasting en de bronbelasting vallen. Met ingang van 1 januari 2024 worden dividenden – naast renten en royalty's – onder de reikwijdte van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021<sup>32</sup>) gebracht.

De Wet BB 2021 bevat een definitie van het begrip inhoudingsplichtige. Voorgesteld wordt om voor die wet het begrip inhoudingsplichtige voor dividenden uit te breiden met bepaalde naar buitenlands recht opgerichte

<sup>29</sup> Ingevolge artikel 20, derde lid, Wet LB 1964 gedeeltelijk voor zover er sprake is van de genoemde uitzondering voor de arbeidskorting. Ingevolge artikel 20, vierde lid, Wet LB 1964 wordt geen rekening gehouden met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting als de werknemer niet in Nederland woont en geen werknemer is als bedoeld in het derde lid.

<sup>30</sup> Artikel 63 AWR.

<sup>31</sup> Artikel 2.2, derde lid, Wet IB 2001.

<sup>32</sup> Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden.

lichamen. Met ingang van -1 januari 2022- zijn zogenoemde omgekeerde hybride lichamen belastingplichtig voor de Vpb.<sup>33</sup> Voor de bronbelasting vallen dergelijke lichamen uitsluitend onder het begrip inhoudingsplichtige voor de heffing over renten en royalty's. Gelet op het bovenstaande wordt voorgesteld ook voor de bronbelasting de groep van inhoudingsplichtigen voor dividenden uit te breiden met de omgekeerde hybride lichamen.

Daarnaast wordt voorgesteld enkele redactionele aanpassingen door te voeren voor de dividendbelasting en de bronbelasting. Deze worden nader beschreven in de artikelsgewijze toelichting.

#### *2.10 Verduidelijken indexatie woningwaardegrens voor overdrachtsbelasting*

De voorgestelde wijziging in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) betreft een verduidelijking in de indexatiebepaling voor de woningwaardegrens van de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. De wijziging regelt dat de geïndexeerde woningwaardegrens niet één jaar voordat deze van toepassing is in de wet wordt opgenomen, maar dat deze alleen één jaar van tevoren bekend wordt gemaakt. De bekendmaking van de grens voor het daaropvolgende kalenderjaar vindt jaarlijks plaats in de zogenoemde bijstellingsregeling, waarbij een inwerkingtreding van 1 januari van het daaropvolgende jaar wordt gehanteerd. Dit zorgt ervoor dat in de wettekst de geldende grens van het betreffende kalenderjaar zichtbaar is, terwijl de nieuwe grens voor het daaropvolgende kalenderjaar al wel bekend is. Hiermee wordt de wettekst in overeenstemming gebracht met de bedoeling die blijkt uit de toelichting op het amendement van de leden Nijboer en Smeulders.<sup>34</sup>

#### *2.11 Aftrekbeperking btw voor de horeca*

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) geldt het uitgangspunt dat een ondernemer recht op aftrek heeft van de in rekening gebrachte btw voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Hiermee wordt bereikt dat alleen het eindgebruik van deze goederen en diensten met btw wordt belast. In dit kader is een aftrekuitsluiting van toepassing met betrekking tot btw die in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (hierna: het verstrekken van spijzen en dranken). Btw dient immers te drukken op verteringingen door personen, ook al worden die verteringingen gedaan in de sfeer van een onderneming.<sup>35</sup>

In de praktijk komt het echter voor dat het verstrekken van spijzen en dranken wordt uitbesteed aan een ondernemer die deze dienst weer uitbesteedt aan een andere ondernemer. Ook komt het voor dat deze andere ondernemer deze dienst op zijn beurt ook weer uitbesteedt. Dit uitbesteden kan zich daarna nog een aantal keer herhalen. Dezelfde dienst van het verstrekken van spijzen en dranken wordt dan dus opvolgend aan verscheidene ondernemers verricht. Als gevolg van de hiervoor genoemde aftrekuitsluiting in de Wet OB 1968 heeft geen van deze

<sup>33</sup> Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking.

<sup>34</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 576, nr. 28.

<sup>35</sup> Kamerstukken II 1970/71, 10 901, nr. 5, p. 4.

ondernemers dan recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw.<sup>36</sup> Deze uitkomst is niet in lijn met het hiervoor geschetste uitgangspunt dat een ondernemer recht op aftrek heeft van de in rekening gebrachte btw voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

In dit kader is daarom – vooruitlopend op wetgeving – per beleidsbesluit goedgekeurd dat een ondernemer de btw in aftrek mag brengen die aan hem in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken, mits deze ondernemer de verstrekking niet afneemt als eindverbruiker en hij op zijn beurt de spijzen en dranken tegen vergoeding verstrekt aan een ander en daarvoor btw in rekening brengt.<sup>37</sup> Met dit wetsvoorstel wordt deze goedkeuring gecodificeerd in de Wet OB 1968.

## *2.12 Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten*

De op 5 april 2022 door de Raad van de EU aangenomen Btw-tarievenrichtlijn<sup>38</sup> verruimt de mogelijkheden voor de lidstaten om het verlaagde btw-tarief toe te passen op de levering van bepaalde goederen en diensten. De lidstaten hebben onder meer de mogelijkheid gekregen het verlaagde btw-tarief ook toe te passen op opfokdiensten voor paarden die normaal niet bestemd zijn voor gebruik in de landbouw. Hierdoor kan een reeds sinds 2005 bestaande goedkeuring integraal worden opgenomen in de Wet OB 1968.<sup>39</sup> Deze goedkeuring maakte de toepassing van het verlaagde btw-tarief mogelijk voor het opfokken van dieren – waaronder het opfokken van alle soorten van paarden – en het opkweken van planten, groenten en dergelijke. De codificatie van de genoemde goedkeuring is technisch van aard. Hierdoor verandert er voor de praktijk niets.

De achtergrond van deze goedkeuring is als volgt. Tot 1 april 2004 werd volgens de Nederlandse rechtspraak het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke aangemerkt als de oplevering van roerende zaken. De oplevering van deze goederen was daardoor aan het verlaagde btw-tarief onderworpen als die goederen waren opgenomen in onderdeel a van tabel I Wet OB 1968. Uit het Stenholmen-arrest<sup>40</sup> van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) volgde echter dat in deze gevallen geen sprake kan zijn van de oplevering van roerende zaken, zijnde de vervaardiging van zaken die van tevoren niet bestonden. Om te voorkomen dat het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke na dit arrest tegen het algemene btw-tarief zou worden belast, werd vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat prestaties die als gevolg van het Stenholmen-arrest aan het algemene btw-tarief waren onderworpen, belast bleven naar het verlaagde btw-tarief.

De aanpassing van de Wet OB 1968 in verband met de goedkeuring werd destijds opgenomen in een btw-wetsvoorstel over de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken.<sup>41</sup> Dit wetsvoorstel is op 16 oktober 2018 ingetrokken.<sup>42</sup>

<sup>36</sup> Zie HR 25 augustus 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5426.

<sup>37</sup> Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, 63000, zoals laatstelijk gewijzigd door het Besluit van 14 september 2021, nr. 2021-150944, Stcrt. 2021, 41482.

<sup>38</sup> Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en 2020/285/EU wat de btw-tarieven betreft (PbEU 2022, L 107).

<sup>39</sup> Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288, Stcrt. 2017, 72177

<sup>40</sup> HvJ EU 1 april 2004, ECLI:EU:C:2004:213

<sup>41</sup> Kamerstukken II 2004/05, 30 061, nr. 2.

<sup>42</sup> Kamerstukken II 2018/19, 30 061, nr. 12.

### *2.13 Facturering grootverbruikers in het kader van de EB*

De wijze waarop in de praktijk energie wordt gefactureerd verschilt tussen kleinverbruikers en grootverbruikers. Kleinverbruikers betalen in principe een maandelijks voorschotbedrag en ontvangen een jaarlijkse eindfactuur over de verbruiksperiode. De verbruiksperiode bij kleinverbruikers bedraagt twaalf maanden en hoeft niet samen te vallen met het kalenderjaar. Grootverbruikers worden over het algemeen maandelijks afgerekend op basis van maandgemeten verbruik. De verbruiksperiode bij grootverbruikers valt samen met het kalenderjaar.

Energieleveranciers hebben de mogelijkheid om ook bij grootverbruikers een factureringwijze met voorschotten toe te passen met een verkorte verbruiksperiode. Deze handelwijze is toegestaan onder de huidige tekst van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). Dit is niet wat destijds is beoogd.

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

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

In het verleden is er met branchevereniging Energie-Nederland gesproken over hoe verbruikers te belasten die van energieleverancier wisselen. Bij de start van het nieuwe contract moesten opnieuw de eerste schijven worden doorlopen, zodat de verbruiker over het kalenderjaar te veel energiebelasting afdroeg. Om dit te voorkomen, is per 1 januari 2015<sup>43</sup> geregeld dat bij de start of het einde van het contract gedurende het kalenderjaar een tijdsevenredige berekening van de energiebelasting zou worden toegepast. De redactie van deze aanpassing is onvoldoende duidelijk. Het tijdsevenredig toepassen van de schijflengten dient alleen mogelijk te zijn als sprake is van een overstap naar een andere leverancier, een verhuizing of het einde van een contract. Het verbruik afgenomen bij eenzelfde leverancier moet bij elkaar opgeteld worden. Met het onderhavige voorstel wordt deze verduidelijking aangebracht.

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

De Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet langer aan de huidige tijd. Met de toename van online verkopen zijn er steeds meer ondernemers die alcoholvrije dranken direct aan hun Nederlandse afnemers laten leveren vanuit andere lidstaten. Deze ondernemers zijn niet belastingplichtig, aangezien zij de alcoholvrije

<sup>43</sup> Fiscale verzamelwet 2014.



dranken in dit proces niet fysiek voorhanden hebben. De wet beperkt de kring van belastingplichtigen op dit moment tot degene die de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om de belastingplicht uit te breiden naar «enige andere persoon die is betrokken bij het voorhanden hebben ervan».

Het begrip voorhanden hebben in de Wvvd impliceert dat er feitelijke beschikkingsmacht over het goed moet zijn. Door de wet te verruimen wordt de mogelijkheid om de belasting te ontwijken verkleind. Dit sluit aan bij de huidige systematiek die van toepassing is in de Wet op de accijns (WA) en draagt bij het toezicht van die laatstgenoemde wet bij tot een effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen. Hierdoor kan namelijk bij ondernemers die accijnsgoederen vanuit andere lidstaten laten afleveren bij Nederlandse klanten worden nageheven op het moment dat zij de accijnsgoederen niet fysiek voorhanden hebben. Een recente uitspraak van de HR inzake het voorhanden hebben van minerale oliën<sup>44</sup> en twee uitspraken van het HvJ EU inzake het voorhanden hebben van alcoholische dranken<sup>45</sup> laten het succes van die aanpak zien. De verwachting is dat de aanpassing in de Wvvd een vergelijkbaar effect gaat sorteren.

De Douane heeft circa honderd ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van levering van alcoholvrije dranken zonder dat zij deze fysiek voorhanden hebben. Naar schatting gaat het hierbij om € 21 miljoen niet geheven verbruiksbelasting. Met de voorgestelde wijziging kunnen deze ondernemers de verbruiksbelasting niet langer ontwijken wanneer onderzoek naar bijvoorbeeld de financiële administratie aantoonde dat er daadwerkelijk sprake is van betrokkenheid bij leveringen uit andere lidstaten zonder dat zij de dranken fysiek voorhanden hebben.

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

## *2.15 Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

Bij Kamerbrieven van 11 januari 2020<sup>46</sup> en 15 juli 2020<sup>47</sup> is aangekondigd dat de organisatie van de Belastingdienst met ingang van 1 januari 2021 zou worden gewijzigd. De onderdelen Douane en Toeslagen zijn met ingang van die datum in de basis zelfstandige directoraten-generaal die elk worden aangestuurd door een eigen directeur-generaal. Per 1 januari 2021 is hier vorm aan gegeven door middel van een wijziging van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

Met ingang van die datum omvat het directoraat-generaal Toeslagen de Belastingdienst/Toeslagen. Voor het handhaven van de term Belastingdienst/Toeslagen is toen gekozen omdat deze laatstgenoemde term wettelijk is vastgelegd in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir). Als gevolg hiervan moeten formele besluiten genomen

<sup>44</sup> HR 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:169.

<sup>45</sup> HvJ EU 17 oktober 2019, nr. C-579/18 (Comida paralela 12), ECLI:EU:C:2019:875 en 2 september 2021, nr. C-279/19 (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent)), ECLI:EU:C:2021:473.

<sup>46</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 588.

<sup>47</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 690.



door het directoraat-generaal Toeslagen ook ondertekend worden door de Belastingdienst/Toeslagen.

Om de ontvlechting beter tot uitdrukking te laten komen en de onafhankelijke(re) rol van het bestuursorgaan te benadrukken, wordt in dit wetsvoorstel voorgesteld om de wettelijke naam te veranderen naar Dienst Toeslagen.

Met betrekking tot besluiten die voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet door of namens de Belastingdienst/Toeslagen zijn genomen, wordt voor de volledigheid opgemerkt dat deze besluiten worden geacht door de Dienst Toeslagen te zijn genomen. Dit betekent dat bijvoorbeeld een bezwaar tegen een beschikking die is afgegeven voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, behandeld wordt door de Dienst Toeslagen. Ook voor overeenkomsten die zijn gesloten door de Belastingdienst/Toeslagen, waaronder convenanten en mandaatbesluiten, geldt dat deze na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet onverminderd van toepassing blijven.

## *2.16 Kan-bepaling voor het elektronisch berichtenverkeer*

Met de inwerkingtreding van de Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst per 1 november 2015 kennen de verschillende algemene wetten – de AWR, de Invorderingswet 1990 (IW 1990) en de Awir – een stellig geformuleerde delegatiebepaling met betrekking tot de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst<sup>48</sup> plaatsvindt.<sup>49</sup> Die stellige formulering kan zo worden opgevat dat in de betreffende ministeriële regeling – de Regeling elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst (Regeling EBV) – uitputtend wordt beschreven hoe dat berichtenverkeer plaatsvindt. Dit zorgt voor onduidelijkheid die om verschillende redenen tot praktische problemen kan leiden. Ten eerste heeft de Belastingdienst te maken met heel veel berichtenstromen met de Belastingdienst waarbij geldt dat in die berichtenstromen in de praktijk regelmatig mutaties plaatsvinden. Daarbij valt te denken aan een berichtenstroom die niet langer via de papieren weg gaat maar wordt gedigitaliseerd of dat een elektronische berichtenstroom via een nieuw portaal gaat lopen. Uitgaande van voormelde opvatting leidt elke mutatie in de wijze waarop het berichtenverkeer plaatsvindt tot een mutatie in de Regeling EBV. Dat komt de overzichtelijkheid van die regeling niet ten goede en is overigens ook vrij bewerkelijk. Ten tweede heeft die opvatting ook bij de Tweede Kamer onduidelijkheid opgeroepen met betrekking tot de verhouding tussen de bevoegdheid van de Minister van Financiën om op grond van de delegatiebepaling regels aangaande het elektronisch berichtenverkeer te stellen enerzijds en de bevoegdheid van de inspecteur om op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) nadere eisen te stellen aan berichten die langs elektronische weg naar hem worden verzonden anderzijds.<sup>50</sup>

De ontstane onduidelijkheid wil het kabinet wegnemen door de huidige stellige formulering van de betreffende delegatiebepalingen te vervangen door een facultatieve formulering. Dat betekent dat de Minister van Financiën regels aangaande de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer plaatsvindt *kan* stellen, en dat dus niet per se hoeft te doen. Niet elke mutatie hoeft in de Regeling EBV te worden vermeld, omdat een mutatie die daarin niet wordt vermeld haar grond dan duidelijk vindt in de

<sup>48</sup> Onder de Belastingdienst ressorteren de directoraten-generaal Belastingdienst, Douane en Toeslagen.

<sup>49</sup> Artikel 3a, tweede lid, AWR, artikel 7c, tweede lid, IW 1990 en artikel 13, tweede lid, Awir.

<sup>50</sup> Artikel 2:15, eerste lid, tweede zin, Awb. Voor «inspecteur» dient in de context van de IW 1990 en de Awir uiteraard het betreffende bestuursorgaan te worden gelezen (ontvanger, directeur, onderscheidenlijk Belastingdienst en Dienst Toeslagen).

bevoegdheid van de inspecteur om op grond van de Awb nadere eisen te stellen aan inkomend elektronisch berichtenverkeer. Indien een mutatie niet in de Regeling EBV wordt opgenomen zal de Belastingdienst uiteraard wel op een andere manier duidelijk kenbaar moeten maken wat die mutatie inhoudt en vanaf wanneer deze in werking treedt. Daarbij valt te denken aan bekendmaking via de website van de Belastingdienst. De voorgestelde kan-bepaling verduidelijkt daarmee de verhouding tussen voormelde bevoegdheid van de Minister van Financiën enerzijds en die van de inspecteur anderzijds. Tevens biedt zij de Minister van Financiën de mogelijkheid om op hoofdlijnen kaders te stellen en concrete invulling van die hoofdlijnen aan de Belastingdienst te laten. Daardoor kan de Belastingdienst desgewenst snel op de praktijk inspelen. Opgemerkt wordt dat de Minister van Financiën uiteraard te allen tijde op grond van de Awb bevoegd blijft ter zake instructies al dan niet in de vorm van beleidsregels te geven.

### *2.17 Herstel onbedoelde onjuistheid in de belastingrente*

Met ingang van 1 januari 2010 is met betrekking tot zogenoemde conserverende aanslagen een aantal artikelen in de Wet IB 2001 aangepast. Uit de wetsgeschiedenis hierbij blijkt dat onder meer werd beoogd het systeem van conserverende aanslagen meer structureel en minder verspreid in de wet vorm te geven. In verband met de nieuwe opzet is ook de bepaling met de opsomming van de inkomensbestanddelen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt, gewijzigd. Een inhoudelijke verandering was bij deze wetswijziging niet beoogd.<sup>51</sup> Abusievelijk is echter de in de AWR opgenomen verwijzing naar de aangepaste artikelen op basis waarvan tot dat moment in dergelijke gevallen geen heffingsrente (tot en met 31 december 2012) of belastingrente (met ingang van 1 januari 2013) werd berekend, niet aangepast.<sup>52</sup> Het gevolg hiervan is dat op grond van een grammaticale uitleg van de wet<sup>53</sup> vanaf 1 januari 2010 heffingsrente (en vanaf 1 januari 2013 belastingrente) verschuldigd zou zijn in de gevallen waaraan in de betreffende bepaling wordt gerefereerd, terwijl dat vóór de genoemde wetswijziging niet het geval was en ook niet is beoogd. Het gaat hierbij om de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht<sup>54</sup> en de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen<sup>55</sup>. Ook ten aanzien van de overgang krachtens schenking op een niet in Nederland wonende verkrijger<sup>56</sup> is het nooit de bedoeling geweest heffingsrente of belastingrente te rekenen. Op dit moment rekent de Belastingdienst in de hiervoor genoemde gevallen ook geen belastingrente. Dit betekent dat de huidige grammaticale uitleg van de wet op dit moment niet in lijn is met de bedoeling van de wetgever en ook niet met de praktijk. Voorgesteld wordt de gesignaleerde onjuistheid in de wet te herstellen door de verwijzing aan te passen. Hiermee wordt de huidige praktijk waarin in de genoemde gevallen géén belastingrente wordt gerekend, wetstechnisch bestendigd.

<sup>51</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 35.

<sup>52</sup> Tot en met 31 december 2009 viel de situatie van de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht en de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen onder artikel 4.16, eerste lid, onder e, Wet IB 2001. Naar deze situatie werd verwezen in het toenmalige artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001. In artikel 30f, eerste lid, AWR werd verwezen naar artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001, waardoor in dergelijke situaties geen heffingsrente in rekening werd gebracht. Met ingang van 2010 is het regime inzake de vererving van een aanmerkelijk belang herzien en is de tekst van artikel 4.16, eerste lid, onder e, Wet IB 2001 verplaatst naar artikel 2.8, vierde, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001. De verwijzing in artikel 30f, eerste lid, AWR is hierop echter abusievelijk niet aangepast.

<sup>53</sup> Waarbij het gaat om artikel 30fc, zesde lid, AWR.

<sup>54</sup> Zie artikel 2.8, vierde lid, Wet IB 2001.

<sup>55</sup> Zie artikel 2.8, vijfde en zesde lid, Wet IB 2001.

<sup>56</sup> Zie artikel 2.8, zevende lid, Wet IB 2001.

## 2.18 Aanpassen fiscaal verschoningsrecht

Het verschoningsrecht is een belangrijk aspect van onze rechtsstaat. De grondslag van het verschoningsrecht is gelegen in het fundamentele en algemene rechtsbeginsel dat bij bepaalde vertrouwenspersonen het maatschappelijke belang dat de waarheid in rechte aan het licht komt, moet wijken voor het belang dat eenieder zich vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van het besprokene om bijstand en advies tot hen moet kunnen wenden.<sup>57</sup> Het kabinet erkent en respecteert het grote belang van dit rechtsbeginsel in Nederland. Dit rechtsbeginsel dient immers te garanderen dat essentiële hulpverleningstaken door bepaalde vertrouwenspersonen kunnen worden uitgevoerd.

Het kabinet hecht evenwel ook veel waarde aan het belang van zowel nationale als internationale fiscale transparantie. Onder fiscale transparantie wordt verstaan dat de Belastingdienst in staat moet zijn om over alle feiten te komen te beschikken die voor de juiste belastingheffing en invordering van belang kunnen zijn. Dit bevordert immers dat iedereen de belasting betaalt die hij volgens de wet verschuldigd is, hetgeen bijdraagt aan een goede belastingmoraal. Transparantie kan worden gefrustreerd door verhullende structuren en jurisdicties die een verregaande mate van geheimhouding kennen. Dat dit risico niet geheel denkbeeldig is en bij het opzetten van dergelijke structuren soms ook dienstverleners met een verschoningsrecht en geheimhoudingsplicht betrokken zijn, is gebleken uit een reeks onthullingen zoals de zogenoemde Panama Papers.<sup>58</sup> Daarnaast heeft het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (het Global Forum van de OESO) aandacht gevraagd voor de (praktische) reikwijdte van het verschoningsrecht in het fiscale domein.<sup>59</sup> In de brief over de aanpak van onder meer belastingontduiking van 17 januari 2017 is daarom het voornemen aangekondigd om het wettelijke verschoningsrecht in het fiscale domein onder de loep te nemen.<sup>60</sup>

Dat heeft geleid tot onderzoek en een voorstel voor een wettelijke maatregel dat in de tweede helft van 2020 op internet ter consultatie is aangeboden. Kern van dat voorstel was tweeledig. Ten eerste werd gedefinieerd welke werkzaamheden van advocaten en notarissen onder het verschoningsrecht vallen. Ten tweede werd verduidelijkt dat het verschoningsrecht niet geldt voor zover het informatieverplichtingen betreft die in gevallen waarin geen advocaat of notaris zou zijn betrokken, moeten worden nageleefd. In die gevallen zou de inspecteur<sup>61</sup> zich dan –

<sup>57</sup> HR 1 maart 1985 (Notaris Maas), ECLI:NL:HR:1985:AC9066, r.o. 3.1. Het beginsel is overigens niet absoluut. In zeer uitzonderlijke omstandigheden dient het belang dat de waarheid aan het licht komt te prevaleren boven het verschoningsrecht, zie bijvoorbeeld HR 30 november 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD7280.

<sup>58</sup> De enkele betrokkenheid van dergelijke dienstverleners wil overigens nog niet zeggen dat zij weet hadden van het doel van die structuren om belastbare feiten aan het zicht van de inspecteur te onttrekken.

<sup>59</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013, punt 291, waarin de aanbeveling wordt gedaan te verduidelijken dat het verschoningsrecht alleen geldt voor «confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings.» In het rapport van maart 2019 wordt die aanbeveling als gevolg van ontwikkelingen in jurisprudentie weliswaar teruggenomen, maar vermeldt punt 289 nog wel: «(…). While the 2011 recommendation is removed, it is recommended that the Netherlands monitors the scope of professional privilege in relation to EOI [exchange of information] to ensure it is consistent with the international standard.»

<sup>60</sup> Kamerstukken II 2016/17, 25 087, nr. 138.

<sup>61</sup> Waar «inspecteur» wordt vermeld wordt hier ook de «ontvanger» bedoeld. De ontvanger is verantwoordelijk voor de inning van de verschuldigde belasting.

na daartoe te zijn gemachtigd door de Minister van Financiën – tot de advocaat of notaris kunnen wenden met het verzoek de aanvankelijk van de belastingplichtige<sup>62</sup> gevraagde informatie over te leggen.

De geconsulteerde maatregel heeft de nodige kritische reacties opgeleverd, zowel vanuit de praktijk als de wetenschappelijke literatuur.<sup>63</sup> In de kern kwam de kritiek erop neer dat de inbreuk op het verschoningsrecht niet werd gerechtvaardigd door de omvang van het gepercipieerde probleem van de inspecteur dat hij niet of niet tijdig komt te beschikken over de informatie die hij nodig heeft om het bedrag aan belasting te heffen dat op grond van de wet is verschuldigd. In dat kader werd ook veelvuldig gewezen op de reeds bestaande alternatieven voor de inspecteur om via de belastingplichtige aan die informatie te komen, zoals bestaande fiscale inlichtingenverplichtingen<sup>64</sup> en de civiele vordering tot overlegging van de gevraagde informatie op straffe van een dwangsom. Ook waren de reacties kritisch over de limitatieve definiëring van de werkzaamheden die onder het verschoningsrecht van de advocaat en notaris zouden vallen omdat deze definitie tot een verstrekkende uitholling van het verschoningsrecht zou leiden.

Het kabinet trekt zich de kritiek aan en wil de maatregel in de geconsulteerde vorm daarom niet verder brengen. Het kabinet stelt nu een aangepaste maatregel voor, die vanwege het gelijkkluidende verschoningsrecht ook zal gelden voor de BES-eilanden. Ten eerste wil het kabinet gevolg blijven geven aan de signalen die het Global Forum van de OESO met betrekking tot het verschoningsrecht heeft afgegeven. De huidige wettekst geeft zelf onvoldoende duidelijk weer welke gegevens en inlichtingen onder het verschoningsrecht vallen. Dit kan tot onnodige discussies leiden in de praktijk en daarmee onder andere tot een onnodige vertraagde of niet-volledige informatie-uitwisseling met andere landen. Daarom stelt het kabinet voor dat richtinggevende jurisprudentie van de HR over duiding van het verschoningsrecht wordt gecodificeerd. Hiermee wordt ook buiten twijfel gesteld dat het kabinet geen andere invulling van het verschoningsrecht voor ogen heeft dan de HR. Codificatie komt het kabinet ook gepast voor gelet op de fundamentele aard van het verschoningsrecht, aan welk recht het kabinet als gezegd veel belang hecht, te meer nu de HR in dat recht het «zwaarwegende» en het «aanzienlijke» belang onderkent van vertrouwelijke correspondentie met bepaalde personen.<sup>65</sup> Het verschoningsrecht in het fiscale domein wordt aldus inhoudelijk ongemoeid gelaten. Daarmee blijft het verschoningsrecht in het fiscale domein ook in lijn met de wijze waarop dat in andere rechtsgebieden wordt uitgelegd. In dit verband wordt gewezen op voorstellen die in het kader van de modernisering van het Wetboek van Strafvordering (Sv) worden gedaan om de reikwijdte van het verschoningsrecht binnen het strafrecht te verduidelijken. Met deze maatregel blijft het kabinet gevolg geven aan de signalen die het Global Forum van de OESO met betrekking tot het verschoningsrecht heeft afgegeven en verduidelijk het kabinet wanneer de belastingplichtige zich *niet* kan beroepen op zijn weigeringsrecht, dat wil zeggen zijn uit het verschoningsrecht van de vertrouwenspersoon – ook wel de verschoningsgerechtigde – voortvloeiende recht om te weigeren bepaalde informatie aan de inspecteur te verstrekken. Ook dit bevordert de fiscale transparantie.

<sup>62</sup> Waar «belastingplichtige» wordt vermeld wordt hier ook de «belastingsschuldige» bedoeld.

<sup>63</sup> De geconsulteerde maatregel en de directe reacties daarop zijn te vinden via [www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht](http://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht). In de literatuur is de maatregel van commentaar voorzien in onder andere het Weekblad fiscaal recht, zie N. van den Hoek en M.B. Weijers, «Van dergelijke consultatievoorstellen wil men verschoond blijven», WFR 2020/189.

<sup>64</sup> Zoals opgenomen in Hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR.

<sup>65</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.3.1.

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

### **3. EU-aspecten**

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen EU-aspecten. De maatregel aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken heeft beperkte grenseffecten, maar deze staan los van de EU-aspecten en worden toegelicht in de paragraaf Grenseffecten.

### **4. Budgettaire aspecten**

De budgettaire gevolgen worden hieronder per maatregel benoemd. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van rijksbegroting. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

#### *Aanpassen definitie zonnecelauto's*

Het aanpassen van de definitie van een zonnecelauto heeft geen budgettaire gevolgen.

#### *Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer*

Eind 2021 is in het beleidsbesluit «Wijzigingsbesluit lijfrenten en periodieke uitkeringen» een vrijstelling meegenomen van door UWV ter beschikking gesteld, verstrekt of vergoed leefvervoer. Dit beleidsbesluit leidt tot een budgettaire derving van € 8 miljoen in 2023 en een structurele derving van € 1 miljoen per 2024. Het codificeren van deze in een beleidsbesluit opgenomen vrijstelling heeft geen budgettaire gevolgen.

#### *Afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid*

Bij arbeidsongeschiktheid kan een lijfrente tot een bepaalde grens afgekocht worden zonder revisierente te betalen. In 2020 is reeds bij beleidsbesluit goedgekeurd dat bij het overschrijden van de grens alleen over het meerdere revisierente betaald hoeft te worden. Dit beleidsbesluit heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen. Het codificeren van deze in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring heeft geen budgettaire gevolgen.

#### *Afzonderlijke bankvergunning groen beleggen*

Het mogelijk maken voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Aanpassen giftenaftrek en ANBI-regelgeving*

Het voorstel om aan giften in natura met een waarde in het economische verkeer van meer dan per kalenderjaar € 10.000 voor de giftenaftrek de eis te verbinden dat er een onafhankelijke taxatie is opgemaakt heeft verwaarloosbare budgettaire effecten.

### *Rechtsbescherming ter zake van bij voorlopige aanslag IB of Vpb gegeven beschikking belastingrente*

Het aanpassen van de termijn waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt tegen een afwijzing van een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente waarvan een bedrag is vermeld op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag voor de IB of Vpb heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Codificatie goedkeuring toepassing heffingskortingen voor uitgezonden ambtenaren*

Het codificeren van deze in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Uitsluiting aftrek bronbelasting op dividenden voor buitenlandse vennootschapsbelastingplichtigen met een aanmerkelijk belang*

De voorgestelde wijziging met betrekking tot de uitsluiting van de aftrek van bronbelasting op dividenden voor buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang. Hiermee wordt een onbedoeld lek in de bronbelasting op dividenden voorkomen. De voorgestelde wijziging heeft daarom geen budgettaire gevolgen ten opzichte van de oorspronkelijke raming van de bronbelasting op dividenden. Er is overigens niet gerekend met een budgettaire opbrengst in de bronbelasting op dividenden vanwege de prohibitieve werking.

### *Technische aanpassingen in de dividendbelasting en de bronbelasting*

De technische aanpassingen voor de dividendbelasting borduren voort op de opschoning van de Wet DB 1965 zoals geregeld in de Fiscale verzamelwet 2023. Voor de uitbreiding ten aanzien van vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen is destijds niet met een opbrengst gerekend. Dit geldt nog steeds.

De aanpassingen voor de bronbelasting zien op de bronbelasting op dividenden die per 1 januari 2024 in werking zal treden. Er is niet gerekend met een budgettaire opbrengst voor de bronbelasting op dividenden vanwege de prohibitieve werking.

### *Verduidelijken indexatie woningwaardegrens voor overdrachtsbelasting*

Deze verduidelijking in de indexatiebepaling voor de woningwaardegrens van de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Aftrekbeperking btw voor de horeca*

Het codificeren van deze in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten*

De codificatie van de goedkeuring voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor het opfokken van dieren en het opkweken van planten, groenten en dergelijke, op basis van de op 5 april 2022 aangenomen Btw-tarievenrichtlijn van de Raad van de EU, heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Facturering grootverbruikers*

Het aanpassen van de facturering voor grootverbruikers binnen de energiebelasting leidt tot een structurele budgettaire opbrengst van € 2 miljoen per jaar vanaf januari 2024.

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

Het uitbreiden van de belastingplicht voor de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken naar «enige andere persoon die is betrokken bij het voorhanden hebben ervan» leidt tot naar verwachting een structurele budgettaire opbrengst van € 21 miljoen per jaar vanaf 1 januari 2024.

### *Ontvlechting Belastingdienst, Douane en Toeslagen*

Het veranderen van de wettelijke naam van de «Belastingdienst/Toeslagen» naar «Dienst Toeslagen» om de ontvlechting van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen beter uit te drukken heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

### *Kan-bepaling voor het elektronische berichtenverkeer*

Het aanpassen van de stellig geformuleerde delegatiebepaling met betrekking tot de wijze waarop het elektronische berichtenverkeer met de Belastingdienst plaatsvindt naar een kan-bepaling heeft geen budgettaire gevolgen.

### *Herstel onbedoelde onjuistheid met betrekking tot de belastingrente*

Het herstellen van deze gesignaleerde onjuistheid met betrekking tot de belastingrente bij de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht en de vererving van aanmerkelijkbelangaandelen heeft verwaarloosbare budgettaire gevolgen.

### *Aanpassen fiscaal verschoningsrecht*

Het aanpassen van het fiscale verschoningsrecht via het codificeren van richtinggevende jurisprudentie van de HR over duiding van het verschoningsrecht, en het verduidelijken wanneer de belastingplichtige zich niet kan beroepen op zijn weigeringsrecht heeft geen budgettaire gevolgen.

**Tabel 1: Overzicht van de budgettaire effecten van het wetsvoorstel**

Fiscale verzamelwet 2024 in € mln. (+ = saldo verbeterend/ lastenverzwarend)	2023	2024	2025	2026	Structureel
Codificatie goedkeuring beleidsbesluit leefvervoer	- 8	- 1	- 1	- 1	- 1
Facturering grootverbruikers in de EB		2	2	2	2
Aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting alcoholvrije dranken		21	21	21	21



## **5. Grenseffecten**

Met betrekking tot de maatregel aanpassen kring belastingplichtigen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken geldt dat beperkte grenseffecten worden voorzien. Met deze maatregel wordt het namelijk financieel minder interessant voor bedrijven om de alcoholvrije dranken vanuit andere EU-lidstaten te betrekken met het oog op het ontwijken van belasting.

Voor de overige maatregelen in dit wetsvoorstel geldt dat er geen grenseffecten worden voorzien.

## **6. Doenvermogen**

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

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

Voor Nederlandse verkopers van alcoholvrije dranken die hun producten via andere lidstaten betrekken, betekent deze maatregel een extra belastingaangifte. Omdat dit veelal grote ondernemingen zijn, is de doenlijkheid van deze maatregel geen zorgpunt. De Nederlandse afnemers worden van de aangifteplicht ontzien. In deze groep vallen naar verwachting ook vele kleinere ondernemingen, zoals kleinschalige verkooppunten of horecagelegenheden.

Voor de overige maatregelen in dit wetsvoorstel geldt dat er geen extra doenvermogen wordt gevraagd.

## **7. Gevolgen voor burgers en bedrijven**

Wanneer een maatregel gevolgen heeft voor de administratieve lasten van burgers en bedrijven, dan wordt dat hierna toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen gevolgen voor de administratieve lasten van burgers en bedrijven.

### *Aanpassen definitie zonnecelauto's*

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

### *Afzonderlijke bankvergunning groen beleggen*

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

groenfondsen. Dit voorstel kan bijdragen aan een substantiële vermindering van administratieve lasten voor deze groenbanken. Zoals in paragraaf 2.4 is toegelicht, is een bijkomstig effect van de voorgestelde wijziging dat de DGS-verplichting van de groenbank vervalt als alle activiteiten van de groenbank worden overgeplaatst naar de hoofdbank en de groenbank als afzonderlijke onderneming, met eigen bankvergunning, wordt opgeheven. In zoverre verslechtert de financiële positie van groenspaarders in de toekomst omdat zij daardoor alleen nog gebruik kunnen maken van de garantie van € 100.000 per rekeninghouder bij de hoofdbank.

#### *Aanpassen giftenaftrek – giften in natura*

Bij giften in natura doet de concrete invulling van de bewijslast van giften met een waarde in het economische verkeer van meer dan € 10.000 een beroep op burgers en ANBI's om de schriftelijke bescheiden op orde te hebben. Het is voor zeer kostbare giften al gebruikelijk dat er onafhankelijke taxaties worden opgesteld maar voor de wat minder kostbare giften in natura die de ondergrens van € 10.000 per kalenderjaar overschrijden, zal dit leiden tot een toename van administratieve lasten. Er zijn minder dan 5.000 gevallen/huishoudens met giften van meer dan € 10.000 per kalenderjaar; een onbekend deel daarvan heeft betrekking op giften in natura.

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

Nederlandse verkopers van alcoholvrije dranken die hun producten via andere lidstaten betrekken en rechtstreeks bij hun Nederlandse klanten laten afleveren, zouden deze klanten nu al ervan op de hoogte moeten brengen dat voor de betreffende dranken nog geen verbruiksbelasting is betaald. Met de beoogde wetwijziging is dit niet langer nodig, omdat de verkopers zelf als belastingplichtige worden aangemerkt. Daarmee worden zij zelf verplicht in het kader van de Wvad aangifte te doen. Dat is logisch aangezien zij over alle voor de aangifte relevante informatie beschikken. Door de voorgestelde wijziging worden hun afnemers ontzien van een aangifteplicht waarvan zij vaak geen weet hebben. Voor burgers heeft deze maatregel geen administratieve gevolgen, omdat de verbruiksbelasting in de verkoopprijs is verwerkt.

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR heeft formeel advies gegeven op de voorgestelde maatregelen: met betrekking tot de aanpassing van de giftenaftrek en de afzonderlijke bankvergunning groen beleggen. Aan de formele adviezen over de voorgenoemde maatregelen is opvolging gegeven, hetgeen is afgestemd met het ATR. Voor de overige hier afzonderlijk beschreven maatregelen zijn er wel (geringe) gevolgen voor de regeldruk, maar acht het ATR deze toereikend in beeld gebracht.

## **8. Evaluaties**

#### *Aanpassen giftenaftrek – giften in natura*

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

## 9. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd.<sup>66</sup> De Fiscale verzamelwet 2024 is in zijn geheel uitvoerbaar.

De maatregel inzake het elektronisch berichtenverkeer, waardoor de Minister van Financiën regels kan stellen met betrekking tot de wijze waarop het elektronische berichtenverkeer met de Belastingdienst, Douane en Toeslagen op hoofdlijnen plaatsvindt, vergt een aanvullende toelichting. Invoering van deze maatregel per 1 januari 2024 wordt door de Belastingdienst mogelijk geacht. De maatregel verduidelijkt de grondslag om regels te kunnen stellen en de verhouding met andere eisen die aan het elektronische berichtenverkeer gesteld kunnen worden. De maatregel zelf heeft eigenlijk geen directe uitvoeringsgevolgen. De impact op de complexiteitsgevolgen, uitvoeringskosten en personele gevolgen is afhankelijk van de daadwerkelijke toekomstige aanpassingen in de wijze waarop het elektronisch berichtenverkeer plaatsvindt, bijvoorbeeld door wijzigingen van de Regeling EBV en de mate waarin of de wijze waarop eventueel aanvullende (beleids)regels zullen moeten worden gesteld omtrent het elektronisch berichtenverkeer. Pas als daartoe een concreet voorstel wordt gedaan, kan een concrete impactbepaling plaatsvinden door middel van een uitvoeringstoets.

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën).

Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 10<sup>67</sup>, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

**Tabel 2: Uitvoeringskosten (bedragen x € 1.000)**

Maatregel	2024	2025	2026	2027	2028
Naamswijziging van het bestuursorgaan Belastingdienst/ Toeslagen	500	0	0	0	0
Taxatieplicht giften in natura	0	50	0	0	0

## 10. Advies en consultatie

Een eerdere versie van dit wetsvoorstel is geconsulteerd via Internetconsultatie. Een aantal reacties zag op de aanpassing van de margeregeling in de btw. Op deze reacties wordt gereageerd in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat voorziet in de aanpassing van de margeregeling. Ook waren er reacties met betrekking tot de maatregelen die zien op de aanpassing van het gebruikelijk loon op de BES-eilanden. Deze beide maatregelen zullen worden ingediend via een separaat wetsvoorstel. De reactie op de internetconsultatie zal bij het betreffende separate wetsvoorstel worden meegenomen. Tot slot waren er twee reacties op de maatregelen met betrekking tot de taxatieverplichting giften in natura en ANBI-eisen in derde landen. Op deze reacties wordt in deze paragraaf ingegaan.

<sup>66</sup> Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

<sup>67</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

Het voorstel voor de taxatie van giften in natura is met de SBF besproken. De reacties van de NOB en de SBF in de Internetconsultatie hebben geleid tot enkele aanpassingen. Zo is afgezien van de voorgestelde verplichting dat in de notariële of onderhandse akte van schenking is vermeld dat de periodieke gift aan een ANBI of vereniging in ieder geval wordt beëindigd bij verlies van de ANBI-status of van de status van vereniging en bij faillissement van de ANBI of vereniging, tenzij de schenker in overwegende mate invloed heeft op die omstandigheden. In dit wetsvoorstel is dit niet als een verplichting opgenomen, maar als een toegestane mogelijkheid. De eis van een onafhankelijk taxatierapport voor giften in natura van meer dan € 10.000 per kalenderjaar is aangepast, deze eis geldt nu afzonderlijk voor andere giften in natura en periodieke giften in natura. Daarnaast geldt dat ook een recent aankoopbewijs nu voldoende kan zijn. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de uitwerking van deze eis bij ministeriële regeling zal worden besproken met de SBF.

## **II. Artikelsgewijze toelichting**

### **Artikel I**

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

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

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

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

Deze maatregel betreft, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, een codificatie van een in een beleidsbesluit opgenomen goedkeuring.

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

Op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 is het onder voorwaarden mogelijk om bij langdurige arbeidsongeschiktheid een lijfrente af te kopen zonder dat een dergelijke afkoop leidt tot het op grond van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001 in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Een van de voorwaarden is dat de in artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 opgenomen afkoopgrens niet wordt overschreden. Als in een jaar meer wordt afgekocht dan mogelijk is op grond van deze afkoopgrens, dan wordt op grond van artikel 3.137 Wet IB 2001 een bedrag ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de volledige afkoop als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen en is ter zake van die afkoop over dit in aanmerking te nemen bedrag revisierente verschuldigd op grond van artikel 30i, eerste lid, onderdeel b, AWR. Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 wordt deze indien-bepaling aangepast naar een voor-zoverbepaling. In dit kader wordt tevens voorgesteld artikel 30i AWR zodanig aan te passen dat er slechts revisierente wordt verschuldigd ter zake van het bedrag dat uitgaat boven de afkoopgrens (zie artikel XVII, onderdeel D).

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

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt voorgesteld het mogelijk te maken voor hoofdbanken om via een specifiek daarop ingericht onderdeel binnen de eigen organisatie de activiteiten van een groenbank te verrichten. Die activiteiten hoeven daarmee niet langer in een afzonderlijke dochteronderneming, met eigen bankvergunning, te worden ondergebracht. De operationele activiteiten binnen die groenbanken zijn beperkt tot monitoring van de genoemde hoofdzakelijkheidseis, de aanvraag van goedkeuring voor groene projecten bij RVO en het opstellen van financiële en managementrapportages ten aanzien van groen beleggen. Daarmee rijst de vraag wat in die gevallen de meerwaarde is van de wettelijke voorwaarde dat sprake moet zijn van een zelfstandige bank met een eigen bankvergunning om als groenfonds te opereren. Hiertoe dient de voorgestelde aanpassing van artikel 5.14, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Op grond van het aan die bepaling toevoegen van een verwijzing naar onderdelen van banken wordt het mogelijk om een onderdeel van een bank als een groenfonds aan te wijzen, als het doel en de feitelijke werkzaamheden van dat onderdeel hoofdzakelijk bestaan uit het direct of indirect verstrekken van kredieten ten behoeve van erkende groenprojecten. Indien ervoor gekozen wordt om deze activiteiten onder te brengen in de hoofdbank, heeft de bevoegde prudentiële toezichthouder (DNB of de ECB) bij een dergelijk traject ook een belangrijke rol, gelet op zijn wettelijke bevoegdheden en taken met betrekking tot bankvergunningen en het, waar nodig, verlenen van een verklaring van geen bezwaar op grond van de Wft. Voor het toezicht op

groen beleggen, onder andere op de hoofdzakelijkheidseis, heeft de Belastingdienst voor zo'n onderdeel van een bank ook inzicht nodig in de wijze waarop bij de bank een administratief onderscheid wordt gemaakt tussen eigen spaarproducten (en groene uitzettingen) en die van het onderdeel van de bank dat het groenfonds is. Met dit doel wordt tevens een wijziging van artikel 5.14, zevende lid, Wet IB 2001 voorgesteld waardoor bij ministeriële regeling (ook) regels worden gesteld met betrekking tot het administratieve onderscheid tussen het onderdeel van de bank dat het groenfonds is en de overige onderdelen van de bank. Dit onderscheid kan plaatsvinden door het altijd hanteren van identificeerbare spaarproducten met eigen productcodes en gekoppelde rekeningnummers met een afwijkende nummering bij het onderdeel groenfonds. Voorts moet voor wat betreft de uitzettingen (administratief) blijken dat die (uitsluitend) door het onderdeel groenbank zijn aangegaan. Bij dit toezicht ligt een controletaak voor de accountant van de bank. Het fiscale risico dat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor groen beleggen, zoals de hoofdzakelijkheidseis, wordt ondervangen door een administratieve controle door onder andere de Belastingdienst. Groene spaarproducten vormen namelijk afzonderlijke producten in het banksysteem. De Belastingdienst ziet voldoende mogelijkheden en waarborgen om de controle goed te kunnen uitvoeren. Dit voorstel betekent dat ook voor groenfondsen als onderdeel van een hoofdbank de aanvraagprocedure bij RVO toegankelijk moet worden.

*Artikel I, onderdeel E (artikel 6.38 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Periodieke giften als bedoeld in artikel 6.34 Wet IB 2001 zijn aftrekbaar als zij aan de in artikel 6.38 Wet IB 2001 gestelde vereisten voldoen. Kern van dat artikel is dat de periodieke giften moeten zijn vastgelegd in een notariële of onderhandse akte van schenking waarbij de schenker zich verplicht om de periodieke gift gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren. Met ingang van 1 januari 2023 is de aftrek van periodieke giften beperkt tot een plafond van € 250.000 op grond van artikel 6.38, tweede en derde lid, Wet IB 2001. Ingeval er sprake is van een fiscaal partnerschap, is dit plafond van toepassing op het gezamenlijke bedrag aan periodieke giften van de belastingplichtige en zijn partner tezamen.

Periodieke giften, alsmede andere giften als bedoeld in artikel 6.35 Wet IB 2001, worden – in beginsel – in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer. Voor periodieke giften is de waarde in het economische verkeer ten tijde van het aangaan van de verplichting in een notariële of onderhandse akte bepalend. Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld aan de toepassing van de giftenaftrek voor giften in natura met een waarde in het economische verkeer van meer dan € 10.000 de voorwaarde te verbinden dat er een onafhankelijke taxatie van de waarde in het economische verkeer aanwezig is of dat die waarde volgt uit een factuur. Dit wordt voor periodieke giften geregeld in het voorgestelde artikel 6.38, tweede lid, Wet IB 2001 en voor andere giften in het voorgestelde artikel 6.39, tweede lid, Wet IB 2001. Het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur, moet worden overgelegd indien de inspecteur daarom vraagt. De ondergrens van € 10.000 wordt toegepast per kalenderjaar en op het totaal aan periodieke giften in natura in een kalenderjaar, onderscheidenlijk aan andere giften per kalenderjaar. Daarbij maakt het geen verschil of sprake is van een gift in natura in gedeelten gedurende het kalenderjaar. Het voorgestelde artikel 6.38, tweede lid (nieuw), Wet IB 2001 voorziet in de voorwaarde dat voor periodieke giften in natura met een waarde in het economische verkeer van meer dan € 10.000 per kalenderjaar een onafhankelijk taxatierapport wordt opgesteld of een factuur kan worden overgelegd. De voorgestelde ondergrens van € 10.000 geldt per belasting-



plichtige. Ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 6.38, vierde lid (nieuw), Wet IB 2001 geldt voor de belastingplichtige en zijn partner tezamen een ondergrens van € 20.000 voor het gezamenlijke bedrag aan periodieke giften in natura.

Voorts wordt voorgesteld om, onder vernummering van artikel 6.38, vijfde lid (nieuw), Wet IB 2001 tot achtste lid, twee leden in te voegen.

Het voorgestelde artikel 6.38, vijfde lid (nieuw), Wet IB 2001 betreft een gedeeltelijke codificatie van een beleidsbesluit. Op grond van deze voorgestelde wijziging is het mogelijk dat in de (notariële of onderhandse) akte van schenking wordt opgenomen dat de periodieke gift aan een ANBI of vereniging in ieder geval mag worden beëindigd bij verlies van de ANBI-status of de status van kwalificerende vereniging, bij faillissement van de ANBI of vereniging of bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker of een van de schenkers. Deze beëindiging is ingevolge het voorgestelde artikel 6.38, zesde lid (nieuw), Wet IB 2001 uitsluitend mogelijk indien de schenker niet of nauwelijks invloed heeft op die omstandigheid. Indien de periodieke gift binnen een periode van vijf jaar eindigt op grond van een omstandigheid als bedoeld in het voorgestelde artikel 6.38, vijfde lid (nieuw), Wet IB 2001 wordt op grond van het voorgestelde artikel 6.38, zesde lid (nieuw), Wet IB 2001 geacht te zijn voldaan aan artikel 6.38, eerste lid, Wet IB 2001.

Ingevolge het voorgestelde artikel 6.38, zevende lid (nieuw), Wet IB 2001 worden bij ministeriële regeling niet alleen regels gesteld met betrekking tot de onderhandse akte van schenking, maar worden eveneens regels gesteld met betrekking tot notariële akten alsmede met betrekking tot het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur. In de ministeriële regeling worden in ieder geval voorwaarden opgenomen om zoveel mogelijk het onafhankelijke, professionele oordeel in het taxatierapport te waarborgen. Wat de factuur aangaat, moet het in ieder geval gaan om een recente factuur van een transactie tussen onafhankelijke derden.

De volgende voorbeelden kunnen de werking van deze bepaling bij periodieke giften verduidelijken. Daarbij wordt geabstraheerd van de andere voorwaarden voor giftenaftrek waaronder de in de ministeriële regeling aan het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur, te stellen voorwaarden.

#### **Voorbeeld 1**

A geeft in 2024 bij akte van schenking een kunstwerk in bruikleen aan een museum voor vijf jaar en ziet af van een vergoeding. Dit is een periodieke gift in natura. A schat de waarde in het economische verkeer van het bruikleen op € 500.000, dus € 100.000 per jaar. A laat een taxatierapport opstellen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de periodieke gift in natura gesteld op € 400.000, dus € 80.000 per jaar. Dat betekent dat A in de aangiften van de vijf jaren dient uit te gaan van een periodieke gift van € 80.000 en dus een onafhankelijk taxatierapport of een factuur moet kunnen overleggen. Als het museum kwalificeert als een culturele instelling als bedoeld in artikel 5b, vierde lid, AWR, is eveneens de multiplier van € 1.250 van toepassing op grond van artikel 6.39a Wet IB 2001.

#### **Voorbeeld 2**

A en B zijn fiscale partners. A schenkt in 2024 bij akte van schenking een periodieke gift in natura in vijf jaar met een geschatte waarde in het economische verkeer van € 10.000, dus € 2.000 per jaar. B schenkt in 2024 bij akte van schenking met een looptijd van vijf jaar twee periodieke giften in natura met in totaal een geschatte waarde in het economische verkeer van € 1.200.000, dus € 240.000 per jaar.



Daarmee is de geschatte waarde in het economische verkeer van de periodieke giften in natura van A en B per jaar samen hoger dan de ondergrens van € 20.000. A en B zijn verplicht een onafhankelijk taxatierapport van de periodieke giften in natura te laten opstellen of een factuur te kunnen overleggen. A en B kunnen een factuur voor de periodieke giften van € 2.000 per jaar overleggen en laten een taxatierapport opstellen voor de periodieke giften van € 240.000 per jaar. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de periodieke giften in natura van B gesteld op € 1.000.000, dus € 200.000 per jaar. Dat betekent dat A en B voor de aangifte moeten uitgaan van periodieke giften in natura van € 202.000 per jaar en dus een onafhankelijk taxatierapport of een factuur moeten kunnen overleggen. Deze partners kunnen vervolgens het aftrekbare bedrag (van de periodieke giften en de andere giften samen) verdelen bij hun aangifte inkomstenbelasting.

Voorgesteld wordt de voorgestelde aanpassingen in artikel 6.38 Wet IB 2001 voor het eerst toepassing te laten vinden op periodieke giften waartoe de verplichting bij notariële of onderhandse akte op of na 1 januari 2024 wordt aangegaan. Dit wordt geregeld in het voorgestelde artikel XXX.

*Artikel I, onderdeel F (artikel 6.39 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

Artikel 6.39 Wet IB 2001 regelt de omvang van andere giften die in aanmerking kunnen worden genomen als aftrekbare giften in de zin van artikel 6.32 Wet IB 2001. Andere giften worden op grond van artikel 6.39 Wet IB 2001 in aanmerking genomen voor zover zij met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd en voldoen aan de inkomensgrenzen. Met de zinsnede «met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd» wordt bedoeld dat de gift met schriftelijke stukken aannemelijk moet worden gemaakt. In principe worden giften vervolgens in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer. Voorgesteld wordt om in artikel 6.39, eerste lid, Wet IB 2001 een redactionele wijziging door te voeren. Het woord «voorzover» wordt daarbij telkens vervangen door «voor zover».

Met het voorgestelde artikel 6.39, tweede lid (nieuw), Wet IB 2001 wordt voorgesteld om, zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie en in de artikelsgewijze toelichting op de wijziging van artikel 6.38 Wet IB 2001, aan de toepassing van de giftenaftrek voor giften in natura met een waarde in het economische verkeer van in totaal meer dan € 10.000 de voorwaarde te verbinden dat er een onafhankelijke taxatie van de waarde in het economische verkeer aanwezig is of dat die waarde volgt uit een recente factuur. Dit betekent dat het aannemelijk maken van giften in natura boven deze ondergrens plaatsvindt met als vast bewijsmiddel het taxatierapport of recente factuur. Het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur, moet worden overgelegd indien de inspecteur daarom vraagt. Het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur, moet voldoen aan de in de ministeriële regeling op te nemen voorwaarden. Dit betreft in ieder geval voorwaarden om zoveel mogelijk het onafhankelijke, professionele oordeel in het taxatierapport te waarborgen. Wat de factuur aangaat, moet het in ieder geval gaan om een recente factuur van een transactie tussen onafhankelijke derden. De ondergrens van € 10.000 wordt toegepast op het totaal aan andere giften in natura in een kalenderjaar.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 6.39, derde en vierde lid (nieuw), Wet IB 2001 bewerkstelligen dat deze ondergrens geldt per belastingplichtige en wordt verdubbeld tot € 20.000 voor een belastingplichtige en zijn fiscale partner samen.

De volgende voorbeelden kunnen de werking van deze bepaling bij andere giften verduidelijken. Daarbij wordt geabstraheerd van de andere voorwaarden voor giftenaftrek zoals de drempel en het plafond bij andere giften en de in de ministeriële regeling aan het taxatierapport, onderscheidenlijk de factuur, te stellen voorwaarden.

### **Voorbeeld 3**

X schenkt in 2024 vijf schapen en doet nog een andere gift in natura. X schat de waarde in het economische verkeer van de vijf schapen in totaal op € 3.000 en de waarde in het economische verkeer van de andere gift in natura op € 10.000. Daarmee komen de giften in natura in totaal op € 13.000 voor 2024 (namelijk € 3.000 plus € 10.000). X is dus verplicht een onafhankelijk taxatierapport te laten opstellen of een factuur te kunnen overleggen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de vijf schapen gesteld op € 3.000 en in een ander taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de andere gift gesteld op € 9.000. Dat betekent dat X voor de aangifte 2024 dient uit te gaan van andere giften van in totaal € 12.000 en dus een onafhankelijk taxatierapport of een factuur moet kunnen overleggen.

### **Voorbeeld 4**

A en B zijn fiscale partners. A schenkt in 2024 een andere gift in natura van € 10.000. B doet een andere gift in natura van € 15.000. Daarmee komen de giften in natura van A en B in totaal op € 25.000 voor 2024 (namelijk € 10.000 plus € 15.000). A en B zijn dus verplicht een te laten opstellen of een factuur te kunnen overleggen. In het taxatierapport wordt de waarde in het economische verkeer van de andere giften in natura van A gesteld op € 10.000 en van B gesteld op € 12.000. Deze partners moeten dus een onafhankelijk taxatierapport of een factuur kunnen overleggen. Deze partners kunnen vervolgens het aftrekbare bedrag (van de periodieke giften en de andere giften samen) verdelen bij hun aangifte inkomstenbelasting.

### **Voorbeeld 5**

A en B zijn fiscale partners. A schenkt in 2024 een andere gift in natura van € 10.000. B doet een andere gift in natura van € 5.000. Daarmee komen de giften in natura van A en B in totaal op € 15.000 voor 2024 (namelijk € 10.000 plus € 5.000). Dat is lager dan de ondergrens van € 20.000 voor de verplichting een onafhankelijk taxatierapport van de andere giften in natura te laten opstellen of een factuur te kunnen overleggen. Wel zullen de gift en de waarde daarvan aannemelijk moeten kunnen worden gemaakt.

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

Voorgesteld wordt de in artikel 9.5, tweede lid, Wet IB 2001 neergelegde bezwaartermijn ter zake van de beschikking belastingrente onder omstandigheden te verlengen. De termijn voor het instellen van bezwaar tegen een (gedeeltelijke) afwijzing van een herzieningsverzoek eindigt op grond van dat lid op de dag van de dagtekening van de definitieve aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Als op dat moment niet gedurende een termijn van zes weken bezwaar heeft opengestaan, wordt die termijn ingevolge de voorgestelde wijziging van artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 verlengd totdat ter zake van de (gehele of gedeeltelijke) afwijzing van een verzoek om herziening van een beschikking belastingrente ten minste zes weken bezwaar heeft openge-

staan. Omdat artikel 9.5 Wet IB 2001 niet bepaalt tot welk moment verzoeken om herziening kunnen worden gedaan, wordt voorgesteld dat een verzoek om herziening van een beschikking belastingrente kan worden ingediend tot zes weken na de dag van dagtekening van de definitieve aanslag waarmee de voorlopige aanslag wordt verrekend. Die beperking is nodig om te voorkomen dat er een oneindige herzieningsmogelijkheid ontstaat.

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

## **Artikel II**

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

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

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

Voor de toepassing van artikel 20 Wet LB 1964 geldt dat een inhoudingsplichtige bij de berekening van de verschuldigde loonbelasting voor werknemers die niet in Nederland en ook niet in de zogenoemde landenkring<sup>68</sup> wonen geen rekening mag houden met de heffingskortingen. Indien de werknemer niet in Nederland, maar wel in de zogenoemde landenkring woonachtig is, mag op grond van artikel 20, derde lid, Wet LB 1964 alleen rekening worden gehouden met de arbeidskorting.

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

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht betreft deze wijziging een codificatie van een beleidsbesluit<sup>69</sup> op basis waarvan uitgezonden ambtenaren ten aanzien van de heffingskortingen voor de loon- en inkomstenbelasting op dezelfde wijze worden behandeld.

<sup>68</sup> Hiertoe behoren een andere lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES eilanden.

<sup>69</sup> Onderdeel 2.2 van het Besluit heffingskortingen.

### **Artikel III**

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

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

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

Artikel 16 Wet Vpb 1969 bevat de giftenaftrek voor de Vpb. In lijn met het voorstel met betrekking tot de giftenaftrek voor de IB (artikel I, onderdelen E en F) wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2024 ook voor de Vpb aan de toepassing van de giftenaftrek voor giften in natura met een waarde in het economische verkeer van meer dan € 10.000 de voorwaarde te verbinden dat er een onafhankelijk taxatierapport is opgemaakt of dat die waarde volgt uit een recente factuur. Daartoe dient het voorgestelde artikel 16, vierde lid, Wet Vpb 1969 dat vrijwel gelijklopend is aan het voorgestelde artikel 6.39 Wet IB 2001. Het huidige vierde lid van artikel 16 Wet Vpb 1969 wordt in dat kader vernummerd tot vijfde lid van dat artikel. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde artikelen 6.38 en 6.39 Wet IB 2001.

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

Artikel 10 Wet Vpb 1969 regelt welke bestanddelen niet in aftrek komen bij het bepalen van de winst van binnenlandse belastingplichtigen. Op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 is de wegens genoten voordelen geheven bronbelasting niet aftrekbaar bij de bepaling van de winst. Artikel 10 Wet Vpb 1969 is niet van toepassing op buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Artikel 18, vijfde lid, Wet Vpb 1969 bepaalt namelijk dat het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang wordt opgevat en berekend volgens de regels van hoofdstuk 4 Wet IB 2001.

Artikel 4.15 Wet IB 2001 bepaalt wat (aftrekbare) kosten van reguliere voordelen uit een aanmerkelijk belang zijn, waarbij geheven dividendbelasting en kansspelbelasting op grond van het vierde lid van dat artikel niet tot de kosten behoren. De geheven bronbelasting wordt daarbij niet van aftrek uitgesloten, aangezien natuurlijk personen niet belastingplichtig zijn voor de Wet BB 2021. Het voorgaande betekent dat bij buitenlandse belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting met een aanmerkelijk belang geen rekening wordt gehouden met de aftrekuitsluiting van artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969. Op 1 januari 2024 treedt de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden in werking. Vanaf dat moment kunnen dividenden die belast zijn op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 tevens belast zijn met bronbelasting. Met de voorgestelde wijziging van artikel 18, vijfde lid, Wet Vpb 1969 wordt voorzien in een aftrekuitsluiting die regelt dat buitenlandse belastingplichtigen met een aanmerkelijk belang in de zin van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 de geheven bronbelasting niet in aftrek kunnen brengen.

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

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

**Artikel IV**

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

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

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

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

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

**Artikel V**

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

In de ingevolge de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden per 1 januari 2024 geldende tekst van artikel 1.2, tweede lid, Wet BB 2021 is geregeld welke lichamen als inhoudingsplichtige worden aangemerkt voor de bronbelasting op dividenden. Het begrip inhoudingsplichtige wordt daarbij anders ingevuld voor renten en royalty's enerzijds en dividenden anderzijds. Voor renten en royalty's is ervoor gekozen om het begrip inhoudingsplichtige zo ruim mogelijk te definiëren om geldstromen naar laagbelastende jurisdicties zoveel mogelijk te kunnen raken. De reikwijdte van de bronbelasting op dividenden is echter beperkter. Deze kan immers alleen worden ingehouden bij lichamen die dividenden uitkeren aan – kortgezegd – aandeelhouders. In genoemd artikel 1.2, tweede lid, is de afwijkende reikwijdte van inhoudingsplichtige voor de bronbelasting op dividenden opgenomen. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld het begrip inhoudingsplichtige voor de bronbelasting op dividenden op twee punten aan te vullen. Voorgesteld wordt om de

reikwijdte van dit begrip uit te breiden met bepaalde buitenlandse lichamen en met omgekeerde hybride lichamen. De achtergrond daarvan is als volgt.

Het begrip inhoudingsplichtige voor de rente en royalty's kent een in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, onder 12°, Wet BB 2021 opgenomen restcategorie: naar buitenlands recht opgerichte lichamen die vergelijkbaar zijn met (dat wil zeggen: een vergelijkbare rechtsvorm hebben als) de naar Nederlands recht opgerichte lichamen, genoemd in artikel 1.2, eerste lid, onderdelen 1° tot en met 11°, Wet BB 2021, zijn voor de rente en royalty's ook inhoudingsplichtig. Voor dividenden is een dergelijke restcategorie niet opgenomen. Met de voorgestelde toevoeging aan artikel 1.2, tweede lid, Wet BB 2021 van de zinsnede «met de lichamen, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, onder 1° tot en met 5° en 10°, vergelijkbare buitenlandse lichamen» wordt dit alsnog geregeld.

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

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

Voorgesteld wordt om in het ingevolge de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden per 1 januari 2024 in te voeren artikel 3.4a Wet BB 2021 vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969, gelijktijdig met de uitbreiding per 1 januari 2024 van de bronbelasting naar dividenden, onder de reikwijdte van de Wet BB 2021 te brengen. De voorgestelde aanpassing strekt ertoe om vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen door oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden aan te merken als voordelen in de vorm van dividenden voor de toepassing van de Wet BB 2021. Dit is in lijn met artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 waarin is bepaald dat deze vergoedingen niet aftrekbaar van de winst zijn.

Op grond van het ingevolge de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden per 1 januari 2024 in te voeren artikel 3.1, onderdeel c, Wet BB 2021 wordt per 1 januari 2024, naast de heffing van bronbelasting over rente en royalty's, eveneens bronbelasting geheven over voordelen in de vorm van dividenden. Op grond van het ingevolge de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden per 1 januari 2024 in te voeren artikel 3.4a, eerste lid, Wet BB 2021 behoren voordelen uit hoofde van de gerechtigdheid – rechtstreeks of door middel van certificaten – tot de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 aan een in Nederland gevestigde aan de voordeelgerechtigde gelieerde inhoudingsplichtige als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, 3°, 4° of 6°, Wet BB 2021 tot de belastbare voordelen. Vergoedingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 worden daarbij nog niet genoemd. Bij de grondslag voor de bronbelasting op dividenden is zoveel mogelijk aangesloten bij de bepalingen hieromtrent in de Wet DB 1965.

Per 1 januari 2023 zijn vergoedingen voor kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 gebracht. Door middel van de voorgestelde wijzigingen van het per 1 januari 2024 in te voeren artikel 3.4a, eerste en tweede lid, onderdeel f, Wet BB 2021 worden deze vergoedingen met



ingang van 1 januari 2024 ook onder de reikwijdte van de Wet BB 2021 gebracht.

## **Artikel VI**

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

De voorgestelde eerste zin van artikel 15, tiende lid, WBR regelt – net als de huidige tekst van die zin – dat de woningwaardegrens, genoemd in het eerste lid, onderdeel p, onder 4°, van dat artikel, jaarlijks bij ministeriële regeling wordt gewijzigd. Voorgesteld wordt overeenkomstig de oorspronkelijke bedoeling te regelen dat de wijziging van deze woningwaardegrens ten minste een jaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van die wijziging via die ministeriële regeling wordt bekendgemaakt.

## **Artikel VII**

*Artikel VII, onderdeel A (artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

In artikel 15, vijfde lid, Wet OB 1968, is bepaald dat de aftrek van btw is uitgesloten ingeval die btw in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Deze aftrekuitsluiting geldt ook voor een ondernemer die de desbetreffende dienst – het verstrekken van spijzen en dranken – niet consumptief verbruikt, maar onder bezwarende titel verricht aan een andere ondernemer.<sup>70</sup>

Een voorbeeld ter verduidelijking. Ondernemer X vraagt ondernemer Y om een diner te organiseren voor zijn zakelijke relaties. Ondernemer Y schakelt cateraar Z in voor het verzorgen van het eten en het drinken. Cateraar Z, ook een ondernemer, brengt een vergoeding in rekening bij ondernemer Y. Ondernemer Y berekent deze kosten vervolgens afzonderlijk door aan ondernemer X. Op grond van de huidige wettelijke aftrekuitsluiting kan ondernemer Y de door cateraar Z in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. Bij doorberekening van de cateringkosten (inclusief de niet-aftrekbare btw) door ondernemer Y aan ondernemer X is wederom btw verschuldigd, die ondernemer X op zijn beurt niet in aftrek kan brengen.

Om deze cumulatie van btw te voorkomen is per beleidsbesluit – vooruitlopend op wetgeving – goedgekeurd dat een ondernemer de btw in aftrek mag brengen die aan hem in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken, mits deze ondernemer de verstrekking niet afneemt als eindverbruiker en hij op zijn beurt de spijzen en dranken onder bezwarende titel verstrekt aan een ander en daarvoor btw in rekening brengt.<sup>71</sup> De voorgestelde wijziging van artikel 15, vijfde lid, Wet OB 1968 is de codificatie van deze goedkeuring. Het bewerkstelligt dat uitsluiting van het recht op aftrek geen toepassing vindt, indien de belasting in rekening wordt gebracht aan een ondernemer die de betreffende dienst – het verstrekken van spijzen en dranken – onder bezwarende titel verricht aan een ander. Deze ondernemer behoudt zijn aftrekrecht op grond van artikel 15, eerste lid, Wet OB 1968. De uiteindelijke ondernemer die deze spijzen en dranken afneemt als eindverbruiker en niet tegen vergoeding verstrekt voor gebruik ter plaatse, heeft geen recht op aftrek van de hiervoor bedoelde in rekening gebrachte btw.

<sup>70</sup> HR 25 augustus 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5426.

<sup>71</sup> Onderdeel 4.2.1 van het Besluit van 7 juni 2021 van de Staatssecretaris van Financiën tot wijziging van het besluit van 6 december 2014, nr. BLKB2014/704M, Stcrt. 36166 (Stcrt. 2021, 31289)

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

Deze wijziging herstelt een onvolledige verwijzing naar een bepaling in de Geneesmiddelenwet.

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

Zoals is aangegeven in het algemeen deel van deze memorie, betreft de voorgestelde tabel I, onderdeel b, posten 22 en 23, Wet OB de integrale codificatie van een reeds bestaande goedkeuring in een beleidsbesluit<sup>72</sup>. Meer specifiek betreft het de volgende diensten: het opfokken van dieren en het opkweken van planten.

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

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

De voorgestelde post b 23 van tabel I Wet OB 1968 met betrekking tot het opkweken van de in onderdeel a van tabel I Wet OB 1968 bedoelde planten ziet bijvoorbeeld op opkweekdiensten door een bedrijf van planten voor de teelt van groente en fruit. Ook het opkweken van bijvoorbeeld gewassen en champignons valt onder deze post. Voor deze opkweekdiensten verandert er in de praktijk niets wat de toepassing van het verlaagde btw-tarief betreft.

## **Artikel VIII**

*Artikel VIII, onderdeel A (artikel 47 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)*

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

<sup>72</sup> Toelichting Tabel I van het Besluit van 7 juni 2021 van de Staatssecretaris van Financiën tot wijziging van het besluit van 6 december 2014, nr. BLKB2014/704M, Stcrt. 36166 (Stcrt. 2021, 31289)

een eindfactuur over een periode korter dan een kalenderjaar te laten afrekenen. Dit heeft als ongewenst gevolg dat de verbruiksperiode ook wordt verkort, in plaats van de gebruikelijke periode van een kalenderjaar. Door de verkorting van de verbruiksperiode kan de verschuldigde energiebelasting lager uitvallen.

Aanvullend wordt in artikel 47, eerste lid, onderdeel e, Wbm een wijziging voorgesteld die verduidelijkt dat de energieleverancier één keer per jaar een eindfactuur opmaakt. Op deze manier wordt voorkomen dat grootverbruikers via de voorschotmethodiek die geldt voor kleinverbruikers worden afgerekend, maar wordt ervoor gezorgd dat zij worden afgerekend op basis van het totaal van twaalf keer maandgemeten daadwerkelijk verbruik, waarbij gestart wordt in de eerste tariefschijf. Gedurende het jaar worden de tariefschijven achtereenvolgens doorlopen. Het verkorten van de verbruiksperiode door een maandelijks voorschot met een maandelijks eindfactuur kan dus niet. Verder wordt voorgesteld «het tijdvak» te vervangen door «de verbruiksperiode» omdat «tijdvak» in onderdeel d van artikel 47, eerste lid, Wbm al is gedefinieerd als «verbruiksperiode». Verder wordt in het voorgestelde artikel 47, eerste lid, onderdeel z, Wbm «eindafrekening» gedefinieerd als de laatste factuur aan de gebruiker die wordt opgemaakt bij het beëindigen van de het contract. Dit om duidelijk onderscheid te maken tussen «eindafrekening» en «eindfactuur».

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

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

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

#### **Artikel IX**

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

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

#### **Artikel X**

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

Zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt in het kader van een effectievere fraudeaanpak voorgesteld om de definitie van de kring van belastingplichtigen te verbreden. Voorgesteld wordt hiertoe in artikel 17 Wvad een zinsnede toe te voegen. Daardoor kan bij ondernemers die accijnsgoederen vanuit andere lidstaten laten afleveren bij

Nederlandse klanten worden nageheven zonder dat zij direct voorafgaand aan de levering de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.

## **Artikel XI**

*Artikel XI, artikelen XII tot en met XVI, artikelen XX tot en met XXVI en XXVIII (artikelen 3, 11, 12, 13, 13b, 14 tot en met 21a, 23, 24a, 25, 26, 26b, 28, 29a, 30, 31bis tot en met 34, 37, 38 tot en met 41, 42, 42a en 44a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, artikelen 2.1, 2.3 tot en met 2.11, 2.13, 2.16, 2.17, 2.18, 2.21, 3.1, 4.3, 4.6, 4.7, 5.2, 6.1, 6.2, 6.4, 6.6, 6.7, 6.9 tot en met 6.13 en 9.1 van de Wet hersteloperatie toeslagen, artikel 5 van de Wet op de zorgtoeslag, artikelen 1a, 5, 11, 48c, 49 en 55 van de Wet op de huurtoeslag, artikel 5 van de Wet op het kindgebonden budget, artikelen 1.3, 1.4, 1.48 en 1.67a van de Wet kinderopvang, artikelen 64 en 67 van de Participatiewet, artikel 6 van de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte, artikelen 45 en 48 van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen, artikelen 45 en 48 van de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers, artikel V van de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding onrechtmatige besluiten, artikel 34 van de Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen, artikel 54a van de Woningwet en artikelen II, XVIIA en XVIII van Overige fiscale maatregelen 2020)*

In deze artikelen wordt de verwijzing naar de naam van het bestuursorgaan »Belastingdienst/Toeslagen» vervangen door »Dienst Toeslagen». Deze wijzigingen betreffen enkel een naamswijziging. Met deze maatregelen worden verder geen gevolgen beoogd.

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

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

## **Artikel XVII**

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

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

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

De definitie van een ANBI, relevant voor onder andere de giftenaftrek en bepaalde vrijstellingen van schenk- en erfbelasting, is opgenomen in artikel 5b AWR. In het eerste lid van dat artikel zijn voorwaarden geformuleerd waaraan ANBI's dienen te voldoen. Er wordt een redactionele wijziging voorgesteld waardoor beter tot uitdrukking komt dat ook ANBI's die niet zijn gevestigd in het Koninkrijk der Nederlanden, een andere lidstaat van de EU of een bij ministeriële regeling aangewezen staat, maar in zogenoemde derde landen, in ieder geval dienen te voldoen aan de voorwaarden zoals momenteel zijn opgenomen in het huidige artikel 5b, eerste lid, onderdeel a, onder 1<sup>o</sup> tot en met 4<sup>o</sup> AWR. Een voorbeeld is de publicatieplicht. Op grond van het huidige artikel 5b, eerste lid, onderdeel b, AWR gelden de voorwaarden in artikel 5b, eerste lid, onderdeel a, AWR niet automatisch voor instellingen in zogenoemde derde landen. De bedoeling van deze redactionele wijziging is dat de ingevolge het huidige artikel 5b, eerste lid, onderdeel b, AWR eventueel door de Minister van Financiën te stellen aanvullende voorwaarden – hetgeen na de wijziging is opgenomen in het voorgestelde artikel 5b, eerste lid, onderdeel d, onder 2<sup>o</sup>, AWR – er uitsluitend toe strekken rekening te houden met het bijzondere (toezichts/handavings)karakter van het gevestigd zijn in zogenoemde derde landen.

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

In artikel 30fc, zesde lid, AWR is bepaald dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht met betrekking tot inkomstenbelasting ter zake van te conserveren inkomen als bedoeld in artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 (uitgezonderd te conserveren inkomen dat is ontstaan door toepassing van de artikelen 3.58, eerste lid, of 3.64, eerste lid, Wet IB 2001). In artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 wordt aangegeven wat als te conserveren inkomen wordt aangemerkt.<sup>73</sup> Met de voorgestelde bepaling wordt aan artikel 30fc, zesde lid, AWR een verwijzing naar artikel 2.8, vierde tot en met zevende lid, Wet IB 2001 toegevoegd, waardoor ook in de in die leden genoemde gevallen geen belastingrente in rekening wordt gebracht. In voornoemde leden wordt, kort gezegd, de mogelijkheid tot het opleggen van een conserverende aanslag bij de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht op een niet in Nederland wonende verkrijger, erfrecht onder algemene titel en onder bijzondere titel, de verdeling van een nalatenschap binnen twee jaren na overlijden van de erflater, respectievelijk schenking op een niet in Nederland wonende verkrijger geregeld. Met de toevoeging van de verwijzing naar artikel 2.8, vierde tot en met zevende lid, Wet IB 2001 in artikel 30fc, zesde lid, AWR wordt de wettekst in lijn gebracht met de bedoeling van de wetgever en de praktijk.

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

De voorgestelde aanpassing van artikel 3.133 Wet IB 2001 in combinatie met de voorgestelde aanpassing van artikel 30i, tweede lid, tweede zin, AWR heeft als gevolg dat bij afkoop van een lijfrente wegens langdurige arbeidsongeschiktheid de revisierente van 20% niet wordt berekend over het bedrag van de gehele aanspraak, maar (slechts) over de waarde van

<sup>73</sup> Dit betreft de positieve inkomensbestanddelen die in aanmerking zijn genomen op grond van de artikelen 3.58, eerste lid, 3.64, eerste lid, 3.83, eerste of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid, 4.16, eerste lid, onderdeel h, 7.2, achtste lid, of 7.5, vierde, vijfde of zevende lid, Wet IB 2001.

de aanspraak voor zover deze meer bedraagt dan de afkoopgrens, bedoeld in artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Artikel 30i, derde lid, AWR strekt ertoe om bij een korte looptijd van de lijfrente een gunstiger alternatief te bieden voor artikel 30i, tweede lid, AWR. Om dat gunstigere karakter te behouden moet ook in artikel 30i, derde lid, AWR de «voor-zoverbepaling» die met de wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 wordt voorgesteld, tot uitdrukking komen. Daartoe wordt voorgesteld aan artikel 30i, derde lid, AWR een zin toe te voegen. Deze zin bepaalt dat indien artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 van toepassing is, het bedrag aan revisierente dat op grond van de eerste twee zinnen van genoemd derde lid is berekend, wordt vermenigvuldigd met een breuk. De teller van deze breuk is het bedrag dat op grond van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001 in verbinding met de voorgestelde wijziging van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001 als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking wordt genomen. De noemer van deze breuk is het gezamenlijk bedrag van hetgeen ter zake van de afkoop in het betreffende kalenderjaar wordt ontvangen.

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

De voorgestelde wijziging van artikel 51 AWR ziet op de verduidelijking van de omvang van het weigeringsrecht van de belastingplichtige. Daartoe wordt de bestaande tekst van dat artikel in een eerste lid opgenomen – dit betreft dus slechts een technische wijziging – en de voorgestelde verduidelijking in een tweede lid. Voor de formulering van dit tweede lid wordt met het vermelden van de vertrouwelijkheid van de contacten aansluiting gezocht bij het arrest Tradman/Staat.<sup>74</sup> Het tweede lid beoogt tot uitdrukking te brengen dat voor de belastingplichtige de vertrouwelijkheid van zijn contacten met een verschoningsgerechtigde geen grond is om te weigeren om de informatie die los van die vertrouwelijke contacten bestaat, aan de inspecteur te verstrekken. Dat heeft twee implicaties. Ten eerste ligt in het woord «contacten» als zodanig besloten dat de belastingplichtige niet mag weigeren de informatie te verstrekken waarvan het bestaan niet afhangt van de relatie met de verschoningsgerechtigde. Deze informatie bestaat immers los van enig contact met de verschoningsgerechtigde. Daarbij valt te denken aan jaarrekeningen en bankafschriften waarover de belastingplichtige zelf beschikt. Ten tweede ligt in de vertrouwelijkheid van de contacten besloten dat de belastingplichtige niet mag weigeren de informatie te verstrekken waarvan het bestaan weliswaar afhangt van de relatie met de verschoningsgerechtigde, maar welke informatie niet met de verschoningsgerechtigde is gedeeld of van hem is ontvangen in diens hoedanigheid van verschoningsgerechtigde. Als bijvoorbeeld een advocaat informatie van een belastingplichtige ontvangt in zijn hoedanigheid van bestuurder van een vennootschap dan valt die informatie niet onder het verschoningsrecht en heeft de belastingplichtige met betrekking tot die informatie geen weigeringsrecht. Indien van correspondentie tussen anderen dan de verschoningsgerechtigde en de belastingplichtige een afschrift aan die verschoningsgerechtigde – bijvoorbeeld een notaris – wordt toegezonden dan kan evenmin worden gezegd dat reeds daarom de inhoud van die correspondentie met de notaris in die hoedanigheid is gedeeld.<sup>75</sup> Het gaat

<sup>74</sup> HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.3.

<sup>75</sup> HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 4.4. Zie ook de toelichting op Regel 3 («Vertrouwelijkheid») van de Gedragsregels advocatuur, waar onder meer als voorbeeld wordt genoemd «het «inkopiëren» van een advocaat in de cc-regel van een e-mail met geen ander doel dan de inhoud van de e-mail onder de vertrouwelijkheid te brengen». De Gedragsregels advocatuur hebben overigens geen wettelijke status maar vormen een invulling die de advocatuur geeft aan de wettelijke betamelijkheidsnorm van artikel 46 van de Advocatenwet.



er dus altijd om na te gaan in welke hoedanigheid de verschoningsgerechtigde informatie heeft verstrekt of ontvangen. Het weigeringsrecht van de belastingplichtige strekt zich immers alleen uit tot de informatie die onder het verschoningsrecht van de verschoningsgerechtigde valt. De inspecteur heeft in dat kader de gelegenheid om de enkele bewering van de belastingplichtige dat het om vertrouwelijke contacten gaat en hij daarom mag weigeren te voldoen aan de verplichtingen van artikel 47 AWR, op aannemelijkheid te toetsen.<sup>76</sup> De vermelding van artikel 47 AWR betekent dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen de actieve meewerkplicht van artikel 47, eerste lid, onderdeel a, AWR en de passieve meewerkplicht van artikel 47, eerste lid, onderdeel b, AWR. Dit onderscheid raakt als zodanig immers niet aan de vraag welke informatie in vertrouwelijkheid is uitgewisseld tussen de belastingplichtige en de verschoningsgerechtigde. Daarom wordt met de zinsnede «gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan» de terminologie van beide vormen van de meewerkplicht gebruikt. Het voorgaande geldt ook voor informatiegaring in internationale context omdat het voor het kunnen vaststellen van het juiste bedrag aan verschuldigde belasting niet uitmaakt of de informatie binnen of buiten de landsgrenzen opkomt. Om die reden wordt ook naar artikel 47a AWR verwezen. De informatie ten aanzien waarvan de belastingplichtige zich ingevolge het voorgestelde tweede lid niet op zijn weigeringsrecht mag beroepen, moet volgens de regels van artikel 49 AWR worden verstrekt. Daartoe wordt ook naar dat artikel verwezen. De voorgestelde verduidelijking betreft de relatie van de belastingplichtige met een verschoningsgerechtigde die is genoemd in artikel 53a AWR. Dit vloeit logischerwijs voort uit het accessoire karakter van het weigeringsrecht van de belastingplichtige. Zonder verschoningsrecht als bedoeld in artikel 53a AWR heeft de belastingplichtige in de context van de voorgestelde verduidelijking immers geen weigeringsrecht.<sup>77</sup> Voorts is het de bedoeling dat een belastingplichtige zich niet aan de voorgestelde verduidelijking kan onttrekken door informatie buiten zijn beschikking te brengen door bijvoorbeeld het enige exemplaar van een bankafschrift in bewaring te geven aan een verschoningsgerechtigde.<sup>78</sup> In dergelijke gevallen beschikt hij niet over dat exemplaar maar kan hij daar redelijkerwijs wel over beschikken. Wat redelijkerwijs is, hangt af van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Tot slot wordt voor de volledigheid opgemerkt dat de voorgestelde verduidelijking geen inhoudelijke wijziging van het weigeringsrecht van de belastingplichtige inhoudt.

---

<sup>76</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.4 en HR 27 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3426, r.o. 3.5.3.

<sup>77</sup> De belastingplichtige kan nog wel een weigeringsrecht hebben op grond van het fair play-beginsel, maar de artikelen 51 en 53a AWR zien niet op dat beginsel. Zie voor het fair play-beginsel in het fiscale domein HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

<sup>78</sup> In een dergelijk geval lijkt de verschoningsgerechtigde overigens niet die hoedanigheid te hebben maar enkel de hoedanigheid van bewaarder, zodat het verschoningsrecht niet geldt en het bankafschrift op grond van artikel 48 AWR ook bij de verschoningsgerechtigde zou kunnen worden opgevraagd. Zie ook Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 22 en 25.

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

De huidige tekst van artikel 53a, eerste lid, AWR regelt het fiscale verschoningsrecht van bepaalde geheimhouders zoals advocaten en notarissen.<sup>79</sup> Voorgesteld wordt in genoemd lid richtinggevende jurisprudentie van de HR over het verschoningsrecht te codificeren. Dat het bij informatie die onder het verschoningsrecht valt moet gaan om informatie die wordt uitgewisseld met de geheimhouder in diens hoedanigheid van verschoningsgerechtigde heeft de HR reeds in zijn arrest van 19 november 1985 overwogen.<sup>80</sup> Nadien heeft de HR steeds bevestigd dat die hoedanigheid voor een succesvol beroep op het verschoningsrecht essentieel is.<sup>81</sup> Daarom wordt voorgesteld die essentie te codificeren. Daarnaast wordt voorgesteld aansluiting te zoeken bij de formulering van het verschoningsrecht zoals dat is neergelegd in het Sv.<sup>82</sup> Zoals is gezegd in het algemeen deel van deze memorie is de voorgestelde maatregel enkel bedoeld als verduidelijking. Zo blijft het dus ook in beginsel de verschoningsgerechtigde die beoordeelt of zijn verschoningsrecht in het concrete geval van toepassing is, tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.<sup>83</sup>

**Artikel XVIII**

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

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

*Artikel XVIII, onderdelen B en C (artikelen 61 en 63 van de Invorderingswet 1990)*

Voor de toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 61 en 63 IW 1990 inzake het weigeringsrecht van de belastingschuldige en het verschoningsrecht van bepaalde verschoningsgerechtigden wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging bij de artikelen 51 en 53 AWR, waarin dezelfde wijzigingen voor de belastingheffing zijn toegelicht.

<sup>79</sup> In het algemeen vallen het verschoningsrecht en de geheimhoudingsplicht overigens niet volledig samen. Zonder geheimhoudingsplicht is er geen verschoningsrecht, maar niet iedereen met een geheimhoudingsplicht kan aanspraak maken op een verschoningsrecht, zie HR 22 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:AD0997, r.o. 3.2. Zo komt bijvoorbeeld accountants en fiscalisten geen zelfstandig verschoningsrecht toe, terwijl zij wel te maken hebben met vertrouwelijke beroepsuitoefening en zij gebonden zijn aan een professionele geheimhoudingsplicht.

<sup>80</sup> HR 19 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9105, r.o. 5.3.1. Dat het verschoningsrecht alleen in de hoedanigheid van verschoningsgerechtigde geldt is overigens ook opgemerkt bij de totstandkoming van artikel 53a AWR, zie Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 25. Dat heeft evenwel niet geleid tot een explicitering in de wettekst.

<sup>81</sup> Zie voor de advocatuur HR 10 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3258, r.o. 3.3., naar welk arrest de HR in latere arresten vaak verwijst, en voor het notariaat HR 26 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:110, r.o. 4.2. Specifiek in de context van artikel 53a AWR heeft de HR dit bevestigd in HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532, r.o. 3.1.3.

<sup>82</sup> Artikel 218 Sv.

<sup>83</sup> HR 2 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9262, r.o. 3.3. Algemeen wordt aangenomen dat dit betekent dat de rechter het beroep op het verschoningsrecht slechts marginaal mag toetsen. In Hof Den Bosch 7 januari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:13 lijkt dat hof dat beroep in r.o. 3.12 overigens meer dan marginaal te toetsen. In cassatie is hierover niet geklaagd, zie HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:532. Zie HR 6 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1018 voor een geval waarin er redelijkerwijze geen twijfel over kon bestaan dat ten onrechte een beroep op het verschoningsrecht werd gedaan. In die zaak ging het om stukken die niet zagen op enige correspondentie met een medewerker van degene die een beroep deed op het verschoningsrecht (een advocatenkantoor).

## **Artikel XIX**

*Artikel XIX (artikel 8.88 van de Belastingwet BES)*

Voor de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 8.88 van de Belastingwet BES inzake het weigeringsrecht van een belastingplichtige en het wettelijke verschoningsrecht van bepaalde verschoningsgerechtigden wordt verwezen naar de toelichting op de artikelen 51 en 53a AWR, waarin eenzelfde wijziging voor de belastingheffing op grond van de AWR is toegelicht. Overeenkomstige toepassing van het voormelde op de invordering is geborgd door artikel 8.90 van de Belastingwet BES.

## **Artikel XXVII**

*Artikel XXVII (Wet vrachtwagenheffing)*

Artikel 30 van de Wet vrachtwagenheffing wijzigt de tabel in artikel 25a, eerste lid, van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994). Per abuis sluiten twee gewichtscategorieën van vrachtwagens niet op elkaar aan in de Wet vrachtwagenheffing. Het onderhavige voorstel wijzigt de grens van één van die categorieën zodat deze weer aansluit op de in de genoemde tabel opgenomen volgende categorie. Deze wijziging heeft tot gevolg dat op het moment dat artikel 30 van de Wet vrachtwagenheffing (bij koninklijk besluit) in werking treedt artikel 25a Wet MRB 1994 op de juiste wijze wordt gewijzigd.

## **Artikel XXIX**

*Artikel XXIX (samenloopbepaling)*

Als gevolg van artikel IV, onderdeel H, van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen zal artikel 31bis Awir vervallen zodra genoemd artikel IV, onderdeel H, op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treedt. Indien artikel IV, onderdeel H, van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen eerder in werking treedt dan het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel XII, hoeft artikel 31bis Awir niet meer te worden opgenomen in de opsomming van aan te passen artikelen als gevolg van de naamswijziging van de Belastingdienst/Toeslagen naar Dienst Toeslagen. De samenloopbepaling in artikel XXIX strekt hiertoe. Indien artikel IV, onderdeel H, van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen later in werking treedt dan het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel XII, is aanpassing van artikel 8.4, onderdeel E, van de Wet hersteloperatie toeslagen nodig. Artikel 8.4, onderdeel E, van de Wet hersteloperatie toeslagen bevat een aanpassing van artikel 3.1, eerste lid, van de Wet hersteloperatie toeslagen in verband met het vervallen van artikel 31bis Awir zodra artikel IV, onderdeel H, van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treedt. Genoemd artikel 3.1, eerste lid, bevat naast een verwijzing naar artikel 31bis Awir ook een verwijzing naar de «Belastingdienst/Toeslagen». Het in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde artikel XII regelt de naamswijziging van de Belastingdienst/Toeslagen naar Dienst Toeslagen in onder meer genoemd artikel 3.1, eerste lid. Indien artikel IV, onderdeel H, van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen later in werking treedt dan het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel XII, moet de in artikel 8.4, onderdeel E, van de Wet hersteloperatie toeslagen opgenomen wijzigingsopdracht van artikel 3.1, eerste lid, van de Wet hersteloperatie toeslagen worden aangepast door de verwijzing naar de «Belastingdienst/Toeslagen» te vervangen door «Dienst Toeslagen». Artikel XXIX regelt deze samenloop.

## **Artikel XXX**

### *Artikel XXX (Samenloopbepaling)*

In artikel II van het bij koninklijke boodschap van 9 maart 2023 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen en de Algemene douanewet ter opheffing van de geheimhoudingsplicht in verband met het verstrekken van gegevens aan de inspectie belastingen, toeslagen en douane (Wet opheffing geheimhoudingsplicht ten behoeve van de inspectie belastingen, toeslagen en douane) (Kamerstukken 36 324) wordt een lid toegevoegd aan artikel 38a Awir, te weten artikel 38a, derde lid, Awir, waarin wordt verwezen naar «Belastingdienst/Toeslagen». Indien voornoemd wetsvoorstel tot wet is of wordt verheven en artikel II van die wet eerder in werking treedt dan het in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde artikel XI, onderdeel C, moet artikel 38a, derde lid, Awir worden opgenomen in de opsomming van aan te passen artikelen als gevolg van de naamswijziging van de Belastingdienst/Toeslagen naar Dienst Toeslagen. Indien artikel II van eerstgenoemd wetsvoorstel later in werking treedt dan het in het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde artikel XI, onderdeel C, moet in het in genoemd artikel II opgenomen artikel 38a, derde lid, Awir «Belastingdienst/Toeslagen» worden vervangen door «Dienst Toeslagen». Deze samenloopbepaling strekt hiertoe.

## **Artikel XXXI**

### *Artikel XXXI (samenloopbepaling)*

Als gevolg van artikel 3.4, onderdeel A, van de Wet van 3 maart 2021 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en enkele andere wetten in verband met het nieuwe omgevingsrecht en nadeelcompensatierecht (Stb. 2021, 135) zal, zodra dat artikel in werking treedt, artikel V van de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding onrechtmatige besluiten worden gewijzigd. Indien genoemd artikel 3.4, onderdeel A, eerder in werking treedt dan het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel XXIV, moet de in artikel XXIV van dit wetsvoorstel opgenomen verwijzing naar artikel V van de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding onrechtmatige besluiten worden gewijzigd. Indien genoemd artikel 3.4, onderdeel A, later in werking treedt dan het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel XXIV, moet de in genoemd artikel 3.4, onderdeel A, opgenomen wijzigingsopdracht van artikel V van de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten worden aangepast. De in artikel XXXI opgenomen samenloopbepaling strekt hiertoe.

## **Artikel XXXII**

### *Artikel XXXII (inwerkingtreding)*

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2024. Voor één wijziging is in eerbiedigende werking voorzien. Dit is toegelicht bij de toelichting op het betreffende onderdeel.

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

De Staatssecretaris van Financiën,  
A. de Vries