

Vergaderjaar 2023–2024

36 420

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2024)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

| Inhoudsopgave | blz. |
|--|-------------|
| I. ALGEMEEN | 2 |
| 1. Inleiding | 2 |
| 2. Algemene toelichting maatregelen | 3 |
| 2.1 Reparatie lucratiefbelangregeling | 3 |
| 2.2 Aanpassing EW-regeling bij gezamenlijke aankoop eigen woning | 4 |
| 2.3 Reparaties ongewenste uitkomst invordering conserverende aanslag bij excessief lenen | 5 |
| 2.4 Versterking aanpak dividendstripping | 6 |
| 2.5 Herstel maximumbedrag aan vrije ruimte werkkostenregeling | 10 |
| 2.6 Verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer uit bv | 11 |
| 2.7 Codificatie uitspraak Hoge Raad over gebruik van handelskoerslijsten | 11 |
| 2.8 Codificatie uitspraak Hoge Raad over tariefswijzigingen | 12 |
| 2.9 Verbetering delegatiegrondslag definiëren van motorrijwielen | 12 |
| 2.10 Herstel reguliere navorderingstermijn douane | 13 |
| 3. Budgettaire aspecten | 16 |
| 4. Grenseffecten | 16 |
| 5. EU-aspecten | 16 |
| 6. Doenvermogen | 17 |
| 7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven | 19 |
| 8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen | 19 |
| 9. Advies en consultatie | 20 |
| II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING | 20 |

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van deze wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2024 een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen gevolgen voor het budgettaire beeld. Het is wenselijk dat deze maatregelen per 1 januari 2024, dan wel 1 juli 2024 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder.

Dit wetsvoorstel bevat de volgende wijzigingen:

- reparatie lucratief belangregeling naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad;
- voorkomen aftrekbeperking in eigenwoningregeling bij verhuisregelingen voor partners met een eigenwoningverleden;
- Reparatie ongewenste uitkomst invordering conserverende aanslag en technische aanpassing Excessief lenen;
- versterking aanpak dividendstripping voor de Belastingdienst;
- herstel maximumbedrag aan vrije ruimte in de werkkostenregeling (WKR);
- waarborgen verplichting elektronische aanvraag S&O-inhoudingsplichtigen;
- aanpassing verwijzing naar box 2-tarief i.v.m. invoering progressief tarief box 2 per 2024;
- met terugwerkende kracht aanpassen doorschuifregeling bij ontbinding, specifiek voor ondernemingsverliezen;
- codificatie van een uitspraak van de Hoge Raad over het gebruik van handelskoerslijsten bij de belasting op personenauto's en motorrijwielen (bpm);
- codificatie van een arrest van de Hoge Raad over tariefwijzigingen;
- verbetering van de delegatiegrondslag voor het definiëren van motorrijwielen bij de bpm en de motorrijtuigenbelasting (mrb); en
- herstel reguliere navorderingstermijn Douane.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving¹ en aanwijzing 6.4² uit de aanwijzingen voor de regelgeving. In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische samenhang, omdat alle wijzigingen aanpassingen in bestaande wetgeving betreffen die veelal beperkt beleidsmatig en meer technisch van aard zijn. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die te klein zijn om als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op voorhand niet de verwachting is dat één van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Comptabiliteitswet artikel 3.1

Artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016 schrijft voor dat beleidsvoorstellen aan de Tweede Kamer dienen te zijn voorzien van een toelichting op nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, beleidsinstrumentarium, financiële gevolgen voor het rijk en een evaluatieparagraaf. De afwegingskaders waarin de toelichting op

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, M.

² Aanwijzing 6.4 Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbr.nl).

voornoemde beleidskeuzes van het kabinet, per in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel, worden beschreven, zijn toegevoegd als bijlage bij het pakket Belastingplan 2024.

2. Algemene toelichting maatregelen

In deze paragraaf is een algemene toelichting per maatregel opgenomen. Voor enkel technische wijzigingen is geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Reparatie lucratiefbelangregeling

Zoals het kabinet reeds heeft aangekondigd in de brief van 26 juni 2023³ wordt een reparatie in de lucratiefbelangregeling voorgesteld als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 14 april 2023⁴ met terugwerkende kracht tot aan de datum van de brief.

Van een lucratief belang kan kort gezegd sprake zijn als aandelen, vorderingen of andere vermogensrechten (mede) zijn verkregen als beloning voor werkzaamheden.⁵ De vermogensrechten moeten dusdanig gunstige condities hebben dat sprake is van (of de kans bestaat op) een voordeel dat niet in verhouding staat tot het geïnvesteerde vermogen of het feitelijk gelopen risico. Inkomsten uit lucratief belang worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden tegen het progressieve belastingtarief van box 1, waarbij de belastingplichtige onder voorwaarden de mogelijkheid wordt geboden het lucratief belang af te wikkelen via het aanmerkelijkbelangregime indien het lucratief belang middellijk wordt gehouden en wordt voldaan aan de overige voorwaarden die de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) hieraan stelt.⁶

De lucratiefbelangregeling kent een restcategorie van «met aandelen of vorderingen economisch vergelijkbare rechten» en «overige rechten en verplichtingen». Het gaat daarbij om vermogensrechten die gelet op de feiten en omstandigheden economisch vergelijkbaar zijn met aandelen, vorderingen of schulden.⁷ Een lening van bijvoorbeeld een aandeelhouder of een gelieerde vennootschap aan een vennootschap waarin de belastingplichtige een belang houdt, welke lening in de totale kapitaalstructuur van de vennootschap een functie heeft die vergelijkbaar is met die van een cumulatief preferent aandeel, kan meetellen voor de beoordeling of sprake is van een lucratief belang. In het genoemde arrest van 14 april 2023 heeft de Hoge Raad beslist dat voor de economische vergelijkbaarheid van vermogensrechten⁸ met aandelen⁹ aangesloten moet worden bij de eis dat het kapitaal van de achtergestelde soort aandelen minder dan 10% bedraagt van het totale geplaatste aandelenkapitaal. Hierbij heeft de Hoge Raad aangegeven dat voor deze beoordeling agio en informeel kapitaal meetellen, maar dat leningen alleen meetellen voor zover deze voor de toepassing van de belastingwetgeving als informeel kapitaal zijn aan te merken.¹⁰ Met dit criterium vallen situaties waarbij gebruik wordt gemaakt van bijvoorbeeld een aandeelhouderslening die niet als informeel kapitaal is aan te merken, maar die wel mede bijdraagt aan een beloning voor werkzaamheden van de belasting-

³ Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 143.

⁴ HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:557.

⁵ Artikel 3.92b Wet IB 2001.

⁶ Artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001.

⁷ Artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001.

⁸ Artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001.

⁹ Artikel 3.292b, tweede lid, Wet IB 2001.

¹⁰ Te weten: de bodemlozeputlening, schijnlening en deelnemerschapslening.

plichtige of een met hem verbonden persoon, niet langer onder het lucratief belang. Dit vormt een beperking ten opzichte van hoe de regeling bij de totstandkoming van de regeling is beoogd¹¹ en hoe de regeling momenteel in de praktijk door partijen wordt uitgelegd in onder andere vaststellingsovereenkomsten (vso's) die door Belastingdienst en belastingplichtigen (waarbij elke vso geldt voor meerdere topmanagers per structuur) zijn afgesloten ten einde duidelijkheid te verkrijgen of sprake is van een lucratief belang. Bij een deel hiervan wordt gebruikgemaakt van aandeelhoudersleningen die mogelijk niet kwalificeren als informeel kapitaal, maar die wel mede bijdragen aan een beloning voor werkzaamheden van de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon.

Vanwege het genoemde arrest kwalificeren deze posities in dat geval mogelijk niet langer als lucratief belang. Dat is ongewenst. Voor bestaande situaties zal moeten worden beoordeeld of de verstrekte leningen al dan niet kwalificeren als informeel kapitaal en wat de gevolgen daarvan zijn voor toepassing van de lucratiefbelangregeling. Daarnaast kan bij het uitblijven van een wettelijke reparatie de structurering in de toekomst via bijvoorbeeld aandeelhoudersleningen vormgegeven worden die fiscaal niet als informeel kapitaal worden aangemerkt, waardoor de lucratiefbelangregeling eenvoudig kan worden ontlopen.

Met de voorgestelde reparatie wordt geregeld dat leningen die mede bijdragen aan het beloningsoogmerk¹² eveneens onder de noemer «totaal geplaatst aandelenkapitaal» vallen. Daarmee wordt de regeling weer in lijn gebracht met hoe deze is beoogd sinds de invoering en tot aan het arrest van 14 april 2023 in de praktijk is uitgelegd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

De voorgestelde wijziging is een voortzetting van de vóór het arrest van de Hoge Raad bestaande praktijk en heeft daardoor geen uitvoeringsgevolgen. Ook in vso's is zowel door de Belastingdienst als de belastingplichtigen steeds voornoemde uitleg toegepast. De praktijk wordt de mogelijkheid geboden om bestaande afspraken in vso's te continueren voor zover die in overeenstemming zijn met de beoogde wetswijziging.

2.2 Aanpassing EW-regeling bij gezamenlijke aankoop eigen woning

Met ingang van 1 januari 2022 zijn een aantal wetswijzigingen binnen de eigenwoningregeling in werking getreden op onder andere het terrein van gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door fiscale partners. De bedoeling hiervan was om onbedoelde renteaftrekbeperkingen te voorkomen. Een van deze wetswijzigingen zag op het inzetten van de aflossingsstand op gezamenlijk niveau tot ten minste het bedrag van het aandeel in de schuld van de partner met de betreffende aflossingsstand. Als gevolg van deze wetswijziging wordt feitelijk op gezamenlijk niveau gezien of de aflossingsstand voldoende is ingezet. Deze wetswijziging ziet alleen op de situatie waarin eerst de woning van de betreffende partner is verkocht en vervolgens gezamenlijk een woning wordt aangekocht. Het kan echter ook voorkomen dat eerst gezamenlijk een woning wordt aangekocht en vervolgens pas de woning van de betreffende partner wordt verkocht. Voor deze situatie is nog niet geregeld dat een onbedoelde renteaftrekbeperking wordt voorkomen. Met de voorgestelde wijziging wordt dit alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2022 ingevoerd.

¹¹ Kamerstukken II 2007/08, 31 459, nr. 7, p. 2.

¹² Artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de hiervoor genoemde renteaf-trekbeperking in bepaalde situaties ook zonder de voorgestelde wijziging is te voorkomen. Dat is bij gehuwden het geval wanneer de eigen woning niet per definitie in een huwelijksgemeenschap valt zoals bij een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden met koude uitsluiting en bij samenwoners die geen samenlevingscontract hebben afgesloten.¹³ Het van toepassing zijnde huwelijksgoederenregime, dan wel de vermogensrechtelijke uitgangspunten bij samenwonen, kunnen al voldoende aanknopingspunten bieden om de beoogde onderlinge verhouding tussen de partners tot uitdrukking te laten komen. Dit geldt bijvoorbeeld met betrekking tot de verdeling van de totale schuld en de toerekening van verschillende leningdelen, zoals delen met een kortere looptijd door het overgaan van de aflossingseis van de schuld ter zake van de te vervreemden eigen woning naar de schuld ter zake van de andere eigen woning.

2.3 Reparaties ongewenste uitkomst invordering conserverende aanslag bij excessief lenen

De Wet excessief lenen bij eigen vennootschap is in werking getreden per 1 januari 2023 en regelt kort gezegd dat in het geval dat een aanmerkelijk-belanghouder meer dan € 700.000 (maximumbedrag) leent van zijn eigen vennootschap, het bovenmatige deel wordt belast als fictief regulier voordeel in box 2. Het maximumbedrag wordt vervolgens verhoogd met het bedrag van dit bovenmatige deel.

Met betrekking tot de invordering van een conserverende belasting-aanslag bij excessief lenen worden reparaties voorgesteld van onderdelen van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) die voortvloeien uit de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. De voorgestelde reparaties zien op de ongewenste uitkomsten die zich als gevolg van laatstgenoemde wet kunnen voordoen in de situatie dat de aanmerkelijkbelanghouder is geëmigreerd en daarvoor een conserverende belastingaanslag opgelegd heeft gekregen, waarvoor uitstel van betaling is verleend. Met de voorgestelde wijzigingen wordt geregeld dat (1) na emigratie het uitstel van betaling van de conserverende belastingaanslag slechts vervalt voor zover een schuldtoename niet reeds eerder heeft geleid tot intrekking van het uitstel van betaling en (2) invordering van de conserverende belasting-aanslag na emigratie niet plaatsvindt voor zover er bovenmatig wordt geleend van vennootschappen waarin de belastingschuldige na emigratie een aanmerkelijk belang heeft verkregen en waarbij de voordelen uit die vennootschappen niet in Nederland tot het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang van de belastingschuldige behoren. Invordering van de conserverende aanslag dient alleen plaats te vinden voor zover direct of indirect bovenmatig wordt geleend van vennootschappen ter zake waarvan aan de belastingschuldige uitstel van betaling voor de conserve-rende belastingaanslag is verleend en voor zover een schuldtoename niet reeds eerder heeft geleid tot intrekking van het uitstel van betaling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde wetswijzigingen betreffen reparaties van de IW 1990 in verband met de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap. Hiermee wordt de wettekst aangevuld en verbeterd. Daarmee zijn de maatregelen doeltreffend. Doelmatigheid en een evaluatie zijn niet aan de orde.

¹³ Dit onder de aanname dat bij het wel hebben van een dergelijk contract daarin een clausule zal zijn opgenomen dat de woning en de schuld de samenwoners gezamenlijk en veelal in een 50-50 verhouding aangaan.

2.4 Versterking aanpak dividendstripping

Dit wetsvoorstel bevat een aantal maatregelen om de aanpak van dividendstripping te versterken. Door middel van dividendstripping wordt de heffing van dividendbelasting beperkt of – zelfs – voorkomen. In de praktijk is gebleken dat de huidige wetgeving ontoereikend is om dividendstripping in alle situaties goed aan te pakken. Daarom stelt het kabinet maatregelen voor om de aanpak van dividendstripping door de Belastingdienst te versterken.

In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld de bewijslastverdeling zodanig aan te passen dat de bewijspositie van de inspecteur verbetert. De voorgestelde nieuwe bewijslastverdeling geldt niet voor alle situaties. Om met name beleggers met een kleine beleggingsportefeuille niet onnodig zwaar te belasten, wordt in het kader van de bewijslastverdeling voor bepaalde situaties een doelmatigheidsmarge geïntroduceerd. Ook wordt voorgesteld om een nadere invulling te geven aan het begrip «samenstel van transacties». Tot slot wordt voorgesteld om de zogenoemde registratiedatum wettelijk vast te leggen. Aan de hand van deze registratiedatum wordt bepaald wie gerechtigde is tot de opbrengst van aandelen die publiekelijk worden verhandeld en – in het verlengde daarvan – recht heeft op verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting. De voorgestelde wijzigingen hebben gevolgen voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting.

Op 15 juli 2022 is een brief naar de Tweede Kamer verzonden over de versterking van de aanpak van dividendstripping.¹⁴ De Kamerbrief is tijdens het commissiedebat internationale fiscaliteit van 25 januari 2023 behandeld. In dat kader is aangekondigd dat per 1 januari 2024 maatregelen zullen worden geïntroduceerd die de positie van de Belastingdienst bij het aanpakken van dividendstripping versterken.¹⁵ Met dit wetsvoorstel wordt hieraan voldaan.

Systematiek dividendbelasting

Dividendbelasting wordt geheven van degene die gerechtigd is tot de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van, en bepaalde kapitaalverstrekkingen en geldleningen aan een vennootschap die in Nederland is gevestigd. Deze gerechtigde wordt geduid met het begrip «opbrengstgerechtigde». De opbrengstgerechtigde kan een (in Nederland of in het buitenland woonachtige of gevestigde) natuurlijk persoon of lichaam zijn. De dividendbelasting wordt ingehouden door het in Nederland gevestigde lichaam dat de opbrengst uitkeert aan de opbrengstgerechtigde. Het tarief is 15% en de belasting bedraagt derhalve 15% van de opbrengst. In de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting zijn verschillende tegemoetkomingen opgenomen op grond waarvan de ingehouden dividendbelasting kan worden verrekend, terugggegeven of verminderd.

Verrekening, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting wordt uitgesloten ten aanzien van de opbrengstgerechtigde die om verrekening, teruggaaf of vermindering verzoekt, maar die niet de uiteindelijk gerechtigde (beneficial owner) is tot dat dividend.

In bepaalde situaties kan de inhouding van dividendbelasting achterwege worden gelaten. Die mogelijkheid bestaat bijvoorbeeld in de situatie waarin de ontvanger van dividend een deelneming heeft in de inhou-

¹⁴ Kamerstukken II 2021/22, 25 087, nr. 295.

¹⁵ Zie ook Kamerstukken II 2022/23, 36 350, nr. 1. (Voorjaarsnota 2023); Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 154 (Tweede Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda); Kamerstukken II, 2022/23, 36 273, nr. 3 (Monitoring aanpak effecten belastingontwijking).

dingsplichtige en in de situaties waarin het belastingverdrag voorziet in vermindering van dividendbelasting. Voor het geval dat de dividendontvanger van die mogelijkheid gebruik wenst te maken, kan de inhouding van dividendbelasting echter niet achterwege blijven voor zover de dividendontvanger niet tevens de uiteindelijk gerechtigde is. Op grond van de huidige wetgeving moet de inspecteur aannemelijk maken dat de belastingplichtige of de opbrengstgerechtigde niet de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst.

Dividendstripping

In de praktijk is gebleken dat aandeelhouders (veelal in het buitenland) door het aangaan van een samenstel van transacties de Nederlandse dividendbelasting kunnen verminderen, terwijl zonder dergelijke transacties geen recht zou bestaan op een tegemoetkoming in de dividendbelasting. In die gevallen kan sprake zijn van dividendstripping. Bij dividendstripping wordt de economische en juridische gerechtigdheid tot dividenden opgesplitst om een dividendbelastingvoordeel te behalen. De (buitenlandse) aandeelhouder behoudt hierbij de economische gerechtigdheid bij de opbrengst van aandelen (de dividenden), maar draagt de aandelen met het recht op dividend over aan een andere partij die een gunstiger recht heeft op verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering van de Nederlandse dividendbelasting dan de oorspronkelijke aandeelhouder of aan een rechtspersoon ten aanzien van wie inhouding van dividendbelasting achterwege mag blijven, terwijl dit ten aanzien van de oorspronkelijke aandeelhouder niet, ofwel in mindere mate het geval is. De heffing van dividendbelasting kan op deze wijze worden beperkt of zelfs worden voorkomen. De partijen die hierbij betrokken zijn, zullen over het algemeen het hieruit voortvloeiende voordeel (de vermindering van de dividendbelasting) delen. Hierbij is vaak ook een (professionele) tussenpersoon betrokken die beide partijen bij elkaar brengt en daarvoor wordt beloond. Transacties waarbij sprake is van dividendstripping onderscheiden zich van reguliere effectentransacties doordat in de periode waarin afstand wordt gedaan van de aandelen, het economische belang bij die aandelen blijft rusten bij de oorspronkelijke aandeelhouder. In die periode wordt getracht het koersrisico zoveel mogelijk uit te sluiten. Daartoe wordt veelal gebruikgemaakt van een samenstel van rechtshandelingen met aanwending van verschillende financiële instrumenten.¹⁶ Hoewel de verschijningsvormen van dividendstripping in de praktijk heel divers en zeer complex kunnen zijn, werkt vrijwel elke vorm van dividendstripping in de kern op de hiervoor beschreven wijze.¹⁷ In sommige van de meer complexe verschijningsvormen zijn bovendien meerdere marktpartijen betrokken, bijvoorbeeld om de samenhang tussen de verschillende partijen en transacties te verhullen.

Het voorgaande kan aan de hand van het volgende sterk vereenvoudigde voorbeeld worden toegelicht.

¹⁶ Kamerstukken II 2000/01, 27 896, nr. 3, p. 2.

¹⁷ Zie in dit verband ook het rapport van FEC, waarin een aantal voorbeelden van dividendstripping is beschreven. Het rapport is te raadplegen via <https://www.fec-partners.nl/media/yifblbh0/20211119-kennisdocument-dividendstripping-extern.pdf>.

Figuur 1: Dividendstripping



In dit voorbeeld heeft een buitenlandse aandeelhouder een zogenoemd portfoliobelang (een belang kleiner dan 5%) in een Nederlandse vennootschap. Op de dividenden ter hoogte van (stel) 100 die door de Nederlandse vennootschap worden uitgekeerd aan de buitenlandse aandeelhouder wordt 15 aan dividendbelasting ingehouden (tarief van 15%). Deze dividendbelasting is voor de buitenlandse aandeelhouder een eindheffing. Het nettodividend van de buitenlandse aandeelhouder bedraagt derhalve 85.

Om de heffing van dividendbelasting te voorkomen kunnen de aandelen door de buitenlandse aandeelhouder (die geen recht heeft op verrekening van dividendbelasting) voordat het dividend wordt uitgekeerd «cum dividend» worden uitgeleend (of anderszins overgedragen) aan een Nederlandse partij die de dividendbelasting wel kan verrekenen met de vennootschapsbelasting. Nadat het dividend is uitgekeerd, worden de aandelen weer teruggegeven aan de uitlener (wordt de leenschuld afgelost). De uitlener ontvangt in het voorbeeld een dividendvervangende betaling van de inlener van de aandelen die het dividend heeft ontvangen. De dividendvervangende betaling zal daarbij hoger zijn dan het nettodividend van 85 dat de uitlener zou hebben gerealiseerd wanneer hij de aandelen niet had uitgeleend.

Aanpassing bewijslastverdeling

De bewijslast om aannemelijk te maken dat de ontvanger van het dividend niet de uiteindelijk gerechtigde is, ligt op basis van de huidige wetgeving bij de inspecteur. Al bij de invoering van deze maatregelen is erkend dat het in de praktijk lastig kan zijn om dividendstripping te detecteren en te bewijzen vanwege de betrokkenheid van buitenlandse partijen en doordat transacties via de beurs kunnen plaatsvinden. In het verlengde daarvan is erkend dat maatregelen in hun praktische toepassing slechts gericht zijn tegen evidente vormen van dividendstripping.¹⁸ De inspecteur is afhankelijk van de informatie die zich niet bij de belastingplichtige zelf bevindt, maar bewust bij buitenlandse partijen is ondergebracht.

Met dit wetsvoorstel wordt de bewijslastverdeling aangepast. De verwachting is dat de inspecteur door de voorgestelde wijziging in de bewijslastverdeling eerder kan beschikken over de bewijsrechtelijk relevante informatie en documentatie van transacties met aandelen en eventuele daarmee verband houdende derivaten.

Uitgangspunt blijft dat de Nederlandse vennootschap die inhoudingsplichtig is, zo min mogelijk hoeft na te gaan of de ontvanger van de opbrengst van aandelen opbrengstgerechtigde en uiteindelijk gerechtigde is.¹⁹ Daarnaast blijft gelden dat degene die aanspraak wil maken op

¹⁸ Kamerstukken II 2000/01, 27 896, nr. 3, p. 8.

¹⁹ Kamerstukken II 2000/01, 27 896, nr. 3, p. 7.

verrekening, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting, de feiten dient te stellen en bij betwisting door de inspecteur aannemelijk moet maken dat hij gerechtigd is tot de opbrengst van de aandelen.²⁰

In de huidige wetgeving is een ondergrens opgenomen voor wat betreft de nadere invulling van het begrip «uiteindelijk gerechtigde». De ondergrens bepaalt, kort gezegd, wanneer in ieder geval geen sprake is van uiteindelijke gerechtigdheid. Deze ondergrens blijft gelden voor alle gevallen, waaronder de groep beleggers die onder de (hierna toe te lichten) doelmatigheidsmarge valt.

De bewijslastverdeling van uiteindelijke gerechtigdheid wordt wel gewijzigd. De voorgestelde wijzigingen leiden ertoe dat degene die een beroep doet op een tegemoetkoming niet alleen de feiten dient te stellen en bij betwisting door de inspecteur aannemelijk dient te maken dat hij of zij aanspraak kan maken op een dergelijke tegemoetkoming, maar eveneens de feiten dient te stellen en bij betwisting door de inspecteur aannemelijk dient te maken dat hij of zij uiteindelijk gerechtigde is. Voor de uitleg het begrip «uiteindelijk gerechtigde» zijn het OESO-modelverdrag, het daarbij horende OESO-commentaar en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) van belang.

De voorgestelde nieuwe bewijslastverdeling geldt niet voor alle situaties. Om met name beleggers met een kleine beleggingsportefeuille niet onnodig zwaar te belasten is in het wetsvoorstel op verschillende plaatsen een doelmatigheidsmarge opgenomen. De doelmatigheidsmarge houdt in dat een belastingplichtige of opbrengstgerechtigde pas vanaf een bedrag van meer dan € 1.000 aan geheven dividendbelasting per boekjaar of kalenderjaar aannemelijk maakt dat hij uiteindelijk gerechtigde is. Voor de groep beleggers die binnen de doelmatigheidsmarge valt, is geen wijziging van de bestaande bewijslastverdeling beoogd. Dit betekent dat de inspecteur voor de situaties die binnen de doelmatigheidsmarge vallen, (nog steeds) aannemelijk dient te maken dat de ontvanger van het dividend niet de uiteindelijk gerechtigde is. Deze bewijslastverdeling wordt niet aangepast omdat de verwachting is dat in de praktijk vrijwel geen sprake zal zijn van dividendstripping in situaties die vallen binnen de doelmatigheidsmarge.

Tevens wordt voorgesteld om de ondergrens aan te vullen met een nadere invulling van het begrip «samenstel van transacties». Om opsplitsing van belangen binnen concernverband en verhulling over de landsgrenzen heen te voorkomen, wordt voorgesteld om transacties die zijn aangegaan door een met de belastingplichtige of opbrengstgerechtigde verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon toe te rekenen aan de belastingplichtige, onderscheidenlijk de opbrengstgerechtigde. Derhalve wordt op concernniveau beoordeeld of sprake is van een samenstel van transacties.

Codificatie registratiedatum

Voor aandelen die op een gereguleerde markt (bijvoorbeeld een effectenbeurs) worden verhandeld, zijn verschillende momenten van belang voor de afwikkeling van de opbrengst van dergelijke aandelen. De ex-(dividend) datum betreft de (eerste) dag waarop een aandeel zonder recht op opbrengst wordt verhandeld. De registratiedatum voor een aandeel (internationaal aangehaald als de record date) is de datum waarop aan het eind van de werkdag wordt bepaald welke houders van

²⁰ Zie HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1610, en Hof Den Haag 1 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1225.

aandelen recht hebben op de opbrengsten uit die aandelen. Op dat moment worden de posities vastgesteld op basis van «effectendepots».

Het Verzamelbesluit Dividendbelasting²¹ bepaalt dat wordt aangesloten bij de registratiedatum om vast te stellen wie gerechtigd is tot het dividend en daarmee een recht heeft op verrekening, vermindering of teruggaaf van de dividendbelasting. In dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om dit onderdeel van het verzamelbesluit in de wet te verankeren. Het wettelijk vastleggen van de registratiedatum als het moment waarbij wordt aangesloten om te bepalen wie opbrengstgerechtigde is van een effect en, in het verlengde daarvan, recht heeft op een tegemoetkoming in de dividendbelasting, bevordert de rechtszekerheid.

Omdat de hiervoor beschreven problematiek in het bijzonder samenhangt met beursgenoteerde aandelen, wordt alleen voor dit type aandeel de registratiedatum wettelijk vastgesteld. Bij aandelen op naam, zoals bij een besloten vennootschap (bv), kan in de administratie van de vennootschap worden achterhaald wie op welke datum de opbrengstgerechtigde is.

Om in de pas te lopen met hetgeen internationaal gangbaar is en de bestaande beurspraktijk niet te verzwaren, is voor het begrip registratiedatum aansluiting gezocht bij reeds geldende Europese regelgeving.²²

Aanvullende regelgeving

De transacties die ten grondslag liggen aan dividendstripping zijn complex en continu in beweging. Doorlopend onderzoek naar alternatieve maatregelen om dividendstripping aan te blijven pakken blijft noodzakelijk. Een van de oplossingsrichtingen die de aanpak van dividendstripping mogelijk versterkt, is de introductie van een nettorendement/grondslag-benadering voor verrekening of teruggaaf van dividendbelasting. Voor de aanpak van dividendstripping bij deelnemingsdividenden is eveneens nader onderzoek nodig. De Tweede Kamer zal in het voorjaar van 2025 worden geïnformeerd over de uitkomsten van dit onderzoek.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregelen die de aanpak van dividendstripping door de Belastingdienst versterken, verhogen de doeltreffendheid en doelmatigheid van de belastingwetgeving. Door middel van de doelmatigheidsmarge van € 1.000 wordt een doelmatige uitvoering geborgd. Naar verwachting leidt de maatregel inzake de bewijslastverdeling tot een versterkte positie van de inspecteur. Wat betreft de maatregel inzake de registratiedatum is evaluatie niet aan de orde.

2.5 Herstel maximumbedrag aan vrije ruimte werkkostenregeling

Op grond van het Belastingplan 2023 is het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling voor het kalenderjaar 2023 verhoogd van 1,7% naar 3% en wordt dit percentage met ingang van 1 januari 2024 verlaagd van 3% naar 1,92%. Bij deze wijzigingen is – in

²¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 november 2022 over Dividendbelasting. Verzamelbesluit (Stcrt. 2022, 32364).

²² Artikel 1, onderdeel 7, van Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1212 van de Commissie van 3 september 2018 tot vaststelling van minimumeisen ter uitvoering van de bepalingen van Richtlijn 2007/36/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de identificatie van aandeelhouders, de doorgifte van informatie en het faciliteren van de uitoefening van aandeelhoudersrechten (PbEU 2018, L 223/1).

afwijking van de duidelijke bedoeling van de wetgever – het maximumbedrag aan vrije ruimte in die eerste schijf abusievelijk niet aangepast.

Met de voorgestelde wijziging wordt het maximumbedrag met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 alsnog aangepast. Deze terugwerkende kracht zal in dit geval feitelijk geen gevolgen hebben voor inhoudingsplichtigen, aangezien de meeste inhoudingsplichtigen na afloop van het kalenderjaar een eventueel verschuldigde eindheffing vanwege overschrijding van de vrije ruimte bepalen. Daarnaast wordt voorgesteld de betreffende wettelijke bepaling per 1 januari 2024 zodanig vorm te geven dat bij een toekomstige aanpassing van het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling geen aanpassing van het maximumbedrag hoeft plaats te vinden.

2.6 Verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer uit bv

In de wettelijke bepaling inzake de geruisloze terugkeer uit de bv of naamloze vennootschap (nv) is een regeling opgenomen met betrekking tot vanuit de vennootschapsbelastingsfeer naar de inkomstenbelastingsfeer mee te nemen verliezen. In de vennootschapsbelastingsfeer geleden verliezen die resteren na verrekening met de winst bij ontbinding van de vennootschap kunnen onder voorwaarden worden doorgeschoven naar de aandeelhouder(s) die de onderneming als ondernemer in de inkomstenbelasting voortzet(ten). Daarbij worden de in de vennootschapsbelastingsfeer geleden verliezen op forfaitaire wijze gecorrigeerd voor de tariefverschillen tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting door middel van een bepaalde breuk (verhoudingsgetal). In het Belastingplan 2023 is, ondanks de in die wet opgenomen tariefwijzigingen, het verhoudingsgetal niet aangepast en daarmee «15/42» gebleven. De bedoeling was om dit verhoudingsgetal vanwege de aanpassing van het lage vennootschapsbelastingtarief in combinatie met de aftopping van het tarief waartegen de aftrek van de MKB-winstvrijstelling plaatsvindt (en de geldende inkomstenbelastingtarieven) in lijn met de eerdere vaststellingen van dit verhoudingsgetal te actualiseren en daarmee aan te passen naar «19/44». Door middel van het beleidsbesluit van 6 juli 2023²³ is vooruitlopend op wetgeving reeds goedgekeurd dat het verhoudingsgetal van «15/42» met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 wordt vervangen door «19/44». Thans wordt voorgesteld om het verhoudingsgetal in de wettelijke bepaling inzake de geruisloze terugkeer uit de bv te vervangen door een formule. Daarmee sluit het verhoudingsgetal automatisch aan bij eventuele toekomstige tariefwijzigingen in de inkomstenbelasting (rekening houdend met de MKB-winstvrijstelling) en de vennootschapsbelasting.

2.7 Codificatie uitspraak Hoge Raad over gebruik van handelskoerslijsten

De afschrijving van een gebruikt motorrijtuig voor de bpm kan worden bepaald met behulp van een in de handel algemeen gebruikte handelskoerslijst. Allereerst dient daarbij te worden beoordeeld of het importvoertuig «als zodanig» in de koerslijst voorkomt (beoordeeld naar merk, model, transmissie, brandstof, vermogen, carrosserie en uitvoering). Ten overvloede wordt opgemerkt dat een geringe afwijking in CO₂-uitstoot niet betekent dat het motorvoertuig niet als zodanig in de koerslijst voorkomt. De CO₂-uitstoot is in de regel geen criterium dat hierbij een rol speelt. Dit is anders als de uitvoering dusdanig afwijkt dat er sprake is van

²³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 juli 2023 over Vennootschapsbelasting; art. 14c; geruisloze terugkeer; wijziging van het besluit van 2 oktober 2018, nr. 2018/99281 (Stcrt. 2023, 19835).

een grote CO₂-uitstoot, zoals bijvoorbeeld het geval is bij een motorvoertuig dat afkomstig is van de Amerikaanse markt. De CO₂ afwijking vloeit in die gevallen voort uit een afwijking van één van de hiervoor limitatief opgesomde voertuigeigenschappen.

Indien een voertuig niet als zodanig in de koerslijst voorkomt kan met een individuele waardebeoordeling (taxatierapport) de afschrijving worden bepaald aan de hand van een vergelijkbaar motorvoertuig in de koerslijst waarvan de eigenschappen en kenmerken (zoals merk en model, type aandrijving, uitrusting, leeftijd en kilometrage en de staat van onderhoud), het dichtst aansluiten bij het importvoertuig. Hierbij vormen alle (basis)gegevens van het meest vergelijkbaar motorvoertuig dus het uitgangspunt. Zowel de historische nieuwprijs als de handelsinkoopwaarde van dezelfde koerslijst (en dus van het referentievoertuig) dienen aldus te worden gevolgd voor het bepalen van de juiste afschrijving. Er wordt voorgesteld een uitspraak van de Hoge Raad hierover te codificeren in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992).

2.8 Codificatie uitspraak Hoge Raad over tariefswijzigingen

De Wet BPM 1992 bepaalt dat in geval van een tariefswijziging, voor een nieuw motorrijtuig dat op dat moment is ingeschreven of heringeschreven, het nieuwe tarief geldt wanneer de eerste tenaamstelling van het motorrijtuig twee maanden of later plaatsvindt na het tijdstip waarop de tariefswijziging in werking treedt.²⁴ Vindt de eerste tenaamstelling binnen twee maanden plaats na die tariefswijziging plaats, dan wordt (het doorgaans gunstigere) oude tarief gehanteerd bij de berekening van de verschuldigde belasting.

In zijn arrest van 3 juni 2022 oordeelt de Hoge Raad dat de betreffende overgangsbepaling in de Wet BPM 1992 geen discriminerende elementen bevat, mits de regeling zo wordt uitgelegd dat nieuwe motorrijtuigen die voorafgaand aan de tariefswijziging waren ingeschreven in het kentekenregister van een andere lidstaat van de Europese Unie, ook in aanmerking komen voor de toepassing van de overgangsbepaling.

Om te borgen de Wet BPM 1992 conform de uitleg van de Hoge Raad werd uitgelegd is vooruitlopend op wetgeving via het Kaderbesluit bpm verduidelijkt dat onder «inschrijving» ook wordt verstaan de inschrijving van een nieuw motorrijtuig in een andere lidstaat van de Europese Unie. Met het wetsvoorstel wordt deze verduidelijking ook wettelijk verankerd. Van de gelegenheid wordt tevens gebruik gemaakt om de andere staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte in dezelfde positie te brengen. Concreet gaat het daarbij dus om voertuigen die eerder zijn ingeschreven in Noorwegen, IJsland of Liechtenstein.

2.9 Verbetering delegatiegrondslag definiëren van motorrijwielen

Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om twee technische aanpassingen te doen. In zowel de Wet BPM 1992 als de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1992 (Wet MRB 1994) wordt voorgesteld een delegatiegrondslag aan te passen, zodat beter kan worden aangesloten bij de voertuigclassificatie van motorrijwielen van de Dienst Wegverkeer (RDW). Ook wordt een overbodige verwijzing geschrapt naar de Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013

²⁴ Artikel 16a Wet BPM 1992.

betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60) in de Wet BPM 1992.

2.10 Herstel reguliere navorderingstermijn douane

Conform de huidige nationale wetgeving worden invoerrechten in gevallen waarin sprake is van een onjuiste of onvolledige douaneaangifte tot vijf jaar terug nagevorderd. De reguliere navorderingstermijn van drie jaar, zoals die staat in het Douanewetboek van de Unie (DWU)²⁵, kan in die gevallen zelden tot nooit worden toegepast. Dit levert een onwenselijke situatie op wanneer er wordt nagevorderd terwijl er geen sprake was van een opzettelijke fout in de aangifte. De onderhavige maatregel strekt ertoe dat het doen van een onjuiste of onvolledige douaneaangifte waarbij geen sprake is van opzet, niet langer leidt tot een strafrechtelijke sanctie maar tot een bestuurlijke boete. Gezien de samenhang tussen het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte en het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen waarbij geen sprake is van opzet, wordt ook in die gevallen de strafrechtelijke sanctie vervangen door een bestuurlijke boete. Deze aanpassing loopt vooruit op een gehele herijking van het sanctiestelsel zoals dat nu is opgenomen in de Algemene douanewet (Adw). De maatregel heeft als effect dat de inspecteur de mededeling van een douaneschuld waarbij sprake is van een onjuiste of onvolledige aangifte of het niet, onjuist of onvolledig verstrekken, en geen sprake is van opzet, moet doen binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan (de reguliere navorderingstermijn). Deze maatregel is bij brief van de Staatssecretaris van Toeslagen en Douane van 22 februari 2023 aangekondigd.²⁶

Aanleiding en probleemstelling

Op grond van de huidige regeling²⁷ wordt het doen van iedere onjuiste of onvolledige douaneaangifte als strafbaar feit in de zin van het strafrecht aangemerkt. Dit geldt ook voor het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen. Doordat in al deze gevallen sprake is van een strafbaar feit, is er ook sprake is van een strafrechtelijk vervolgbare handeling in de zin van het DWU. Hierdoor wordt de termijn om tot correctie van een douaneaangifte over te gaan in alle gevallen verlengd van drie naar vijf jaar (de verlengde navorderingstermijn, zie verder hierna). Dit wordt met dit wetsvoorstel aangepast.

Navorderingstermijn

Op grond van het DWU²⁸ vindt de mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan («de reguliere navorderingstermijn»). Deze termijn wordt verlengd ingeval de douaneschuld is ontstaan ingevolge een handeling die op het tijdstip dat zij werd verricht «strafrechtelijk vervolgbaar» was. In Nederland is die verlengde termijn vastgesteld op vijf jaar²⁹. In jurisprudentie van het HvJ EU is bepaald dat een strafrechtelijk vervolgbare handeling betrekking heeft op handelingen die worden aangemerkt als strafbare feiten in de zin van het nationale strafrecht.³⁰ In Nederland zijn voorbeelden van

²⁵ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PbEU 2023, L 269) (DWU).

²⁶ Kamerstukken II, 2022/23, 31 937, nr. 68.

²⁷ Artikel 10:5, eerste lid, onderdeel a, Adw.

²⁸ Artikel 103, tweede lid, DWU.

²⁹ Artikel 7:7 Adw.

³⁰ HvJ EG 27 november 1991, C-273/90, ECLI:EU:C:1991:446 (Meico Fell), rechtsoverwegingen 9–11.

dergelijke handelingen die als een strafbaar feit worden aangemerkt dus het doen van een onjuiste of onvolledige douaneaangifte en het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen.

De voorgestelde wijziging zorgt ervoor dat het doen van een onjuiste of onvolledige douaneaangifte waarbij geen sprake is van opzet, geen strafrechtelijk vervolgbare handeling meer is in de zin van het DWU. Omdat er veelal een samenloop is tussen de onjuiste en onvolledige aangiften en het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen geldt hiervoor hetzelfde. De voorgestelde wijziging heeft daarmee invloed op de duur van de navorderingstermijn. Indien er geen sprake is van opzet zal in beide situaties voortaan de reguliere navorderingstermijn van drie jaar worden toegepast in plaats van de verlengde navorderingstermijn.

Brede herijking huidig sanctiestelsel Douane

Het kabinet is voornemens om het sanctiestelsel van de Douane te herzien. Het huidige sanctiestelsel, zoals dat is opgenomen in de Adw, dateert van ver in de vorige eeuw. In de loop van de jaren is het steeds, door middel van kleine wijzigingen, geactualiseerd om weer te voldoen aan de op dat moment geldende douanewetgeving. Het sanctiestelsel was en is vrijwel helemaal opgebouwd uit strafrechtelijke bepalingen.

Hierdoor is het strafrecht bij het overgrote deel van de overtredingen en misdrijven in het douanerecht de enige remedie. Bij de herijking van het sanctiestelsel zal een goede balans tussen bestuurlijke boeten en strafrechtelijke sancties nagestreefd worden.

Gezien de complexiteit van de douanewetgeving, en de gewenste zorgvuldigheid van een dergelijk vernieuwd sanctiestelsel, de verhouding tot andere sanctiestelsels en de effecten op de uitvoering en de handhaving, zal een wetsvoorstel dat strekt tot de voorgenomen brede herijking nog enige jaren op zich laten wachten. Door de samenhang tussen de diverse strafrechtelijke bepalingen is het ook bijna niet mogelijk delen van het sanctiestelsel er uit te lichten en al te herzien, vooruitlopend op die herijking. De voorgestelde maatregel moet dan ook worden gezien als een eerste stap, gericht op een specifieke groep delicten, om uiteindelijk te komen tot een uitgebalanceerd duaal stelsel.

Verschuiving van strafrecht naar bestuursrecht

Het huidige sanctiestelsel van de douane bevat zowel bestuursrechtelijke als strafrechtelijke bepalingen. Strafrechtelijke sancties hebben daarbij sterk de overhand. Daarbij wordt er steeds onderscheid gemaakt tussen overtredingen en misdrijven. Bij deze laatste moet sprake zijn van opzet. De overtredingen worden gesanctioneerd – met behulp van een fiscale strafbeschikking op grond van de Wet OM-afdoening – door een geldboete en in voorkomend geval een aanwijzing (bijvoorbeeld afstand van voorwerpen die in beslag zijn genomen). Voor misdrijven, waarbij de inbreuken op de douanewetgeving veel groter zijn, is het mogelijk om ook vrijheidsbenemende straffen op te leggen naast geldboeten. Ten behoeve van de opsporingsfase van misdrijven wordt, naast de eigen buitengewone opsporingsambtenaren in dienst bij de douane, ook de FIOD ingezet. Over de afdoening van de zwaardere douanedelicten vindt overleg plaats met het Openbaar Ministerie (OM) in lijn met het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen.³¹

³¹ Protocol AAFD, nr. DGBD/2023–0000011280, Staatscourant 2023, 16878.

De verwachting is dat er als gevolg van de brede herijking van het sanctiestelsel een verschuiving van de strafrechtelijke naar de bestuursrechtelijke handhaving plaats zal vinden. Daarop wordt met deze maatregel een voorschot genomen. Voorgesteld wordt om bij het niet opzettelijk doen van onjuiste- of onvolledige aangiften, maar ook bij het niet opzettelijk, niet, onjuist, onvolledig of niet tijdig verstrekken van inlichtingen, gegevens en aanwijzingen, een bestuurlijke boete op te leggen.

Los van het belang dat de reguliere navorderingstermijn van drie jaar van toepassing wordt als de niet opzettelijk gedane onjuiste of onvolledige aangifte en het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen niet langer wordt aangemerkt als strafrechtelijk vervolgbare handelingen zijn er ook andere overwegingen die een rol spelen bij het onderhavige voorstel.

In de eerste plaats leidt onder de huidige wetgeving iedere onjuiste of onvolledige aangifte, hoe klein de fout ook is, tot een strafbaar feit. Weliswaar is de douaneaangifte de basis voor het douanetoezicht, de belanghebbende geeft daarmee immers te kennen wat hij met de goederen die zijn aangebracht bij de douane wil doen, maar een douaneaangifte bestaat uit een veelheid aan gegevens en een foutje is dan snel gemaakt. Het wordt passender geacht om niet opzettelijk gemaakte fouten in de douaneaangifte te corrigeren in het bestuursrecht, met een bestuurlijke boete.

Daar komt bij dat het afdoen van de niet opzettelijk gedane onjuiste of onvolledige aangifte met een bestuurlijke boete betekent dat sneller en effectiever gehandhaafd kan worden door de douane dan nu het geval is. Het traject om te komen tot een fiscale strafbeschikking of strafrechtelijke vervolging is lang. Het opleggen van een bestuurlijke boete kan sneller gerealiseerd worden. Ook de belanghebbende is gebaat bij een snellere afhandeling als zonder opzet een onjuiste of niet volledige douaneaangifte wordt gedaan of geen, onjuiste, onvolledige of niet tijdig gegevens worden verstrekt. Er is dan eerder duidelijkheid of er wel of niet een sanctie aan zijn handelen wordt gekoppeld. Doordat bezwaar en beroep tegen de boetebeschikking open staan is ook de rechtsbescherming geborgd. Het toepassen van bestuurlijke boeten is voor de douane op zich ook geen nieuw proces. Ook onder de huidige wetgeving zijn al boetebepalingen van kracht.

Met de verschuiving van de strafrechtbepaling (en veelal de fiscale strafbeschikking) ten aanzien van het niet opzettelijk onjuist of onvolledig doen van douaneaangifte en het niet opzettelijk niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen naar de bestuurlijke boete wordt ook het OM ontlast. Alleen zaken waarin sprake is van opzet blijven de bestaande weg naar het OM volgen. Het strafrecht wordt daarmee gericht ingezet op die feiten die een hardere aanpak rechtvaardigen.

Een en ander draagt daarmee bij aan een efficiëntere en meer op de actualiteit gebaseerde handhaving door de douane.

Uitvoeringsgevolgen douane

Voor deze maatregel geldt dat de douane die uitvoerbaar acht, maar gezien de verschuiving van de strafbeschikking naar de bestuurlijke boete moeten medewerkers worden opgeleid en is een aanpassing van de inrichting van het proces noodzakelijk. Om die reden is invoering pas per 1 juli 2024 mogelijk. Nu vindt het verzet tegen een strafbeschikking bij het OM plaats. Aangezien het bezwaar en beroep tegen een boetebeschikking bij de inspecteur ligt zal dit meer menskracht vergen voor de teams bezwaar en beroep. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

3. Budgettaire aspecten

Aan wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. Hieronder worden een aantal wijzigingen en de conclusie dat er geen of geringe gevolgen zijn nader toegelicht. In paragraaf 8 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

Reparatie lucratiefbelangregeling

Voor de huidige gevallen heeft het arrest van de Hoge Raad een verwaarloosbaar budgettair effect. De betreffende lucratieve belangen zijn meestal via een bv gestructureerd, waardoor geen belastinggrondslag verloren gaat. Het wegvallen van de doorstootverplichting (inkomsten uit lucratief belang voor minimaal 95% uitkeren aan de aandeelhouder) in onderhavige gevallen zal mogelijk tot belastinguitstel leiden, maar het budgettaire effect hiervan wordt klein ingeschat en voor zover lastenrelevant als verwaarloosbaar ingeschat. Het budgettaire risico zit vooral in de toekomst als op basis van het arrest gestructureerd zou worden. De reparatie voorkomt dit waardoor weer wordt aangesloten bij de oorspronkelijke uitleg van de wet. Er zijn daarom geen budgettaire effecten verbonden aan het voorstel.

Versterking aanpak dividendstripping

Door middel van dividendstripping pogen aandeelhouders Nederlandse dividendbelasting op dividenden te verminderen die feitelijk binnen de grondslag van de dividendbelasting zouden moeten vallen. De maatregelen leiden niet tot een bredere grondslag voor de dividendbelasting. Maatregelen die geen aanpassing van de belastinggrondslag tot gevolg hebben, worden niet geraamd voor het inkomstenkader en hebben hierdoor geen lastenrelevante opbrengst in het inkomstenkader. De voorgestelde maatregelen zorgen wel voor een versterking van de bewijspositie van de inspecteur. Dit heeft geen budgettaire gevolgen en wordt derhalve niet meegenomen in het inkomstenkader.

Herstel reguliere navorderingstermijn douane

De maatregel heeft een beperkt budgettair effect. Door het in voorkomend geval terugbrengen van de verlengde navorderingstermijn van vijf jaar naar de reguliere navorderingstermijn van drie jaar zullen minder invoerrechten worden nagevorderd. Door het verschuiven van strafrechtelijke bepalingen naar bestuurlijke boeten wordt een hoger bedrag aan bestuurlijke boeten geïnd.

4. Grenseffecten

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

5. EU-aspecten

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

Naast de genoemde EU-aspecten in paragraaf 2.10 waarin gerefereerd wordt aan de grondslag voor de verlengde navorderingstermijn in het DWU, is ook de bepaling met betrekking tot het opleggen van sancties in het DWU van belang. Het DWU bepaalt dat iedere lidstaat sancties moet vaststellen voor het niet naleven van de douanewetgeving. Dergelijk sancties moeten effectief, proportioneel en afschrikwekkend zijn.³² Sancties kunnen zowel bestuurlijk als strafrechtelijk zijn. De bevoegdheid voor de invulling van de sanctiebepalingen ligt bij de lidstaten. Het kabinet is van mening dat met de voorgestelde aanpassing nog steeds voldaan wordt aan de voorwaarden die de EU aan sancties stelt. Dit aangezien de wijziging slechts een gedeeltelijke verschuiving behelst van de strafrechtelijke naar de bestuurlijke sanctie. De Europese Commissie (EC) zal in kennis worden gesteld van deze wijziging in het sanctiestelsel.³³

6. Doenvermogen

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

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten waarbij een toename/afname van financiële stress bij kwetsbare groepen het doenvermogen kan verminderen/versterken. Zulke secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten.

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

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

³² Artikel 42, eerste lid, DWU.

³³ Artikel 42, derde lid, DWU.

Tabel 1: Doenvermogen per maatregel

| Maatregel | Oordeel |
|---|------------------|
| Reparatie van de lucratiefbelangregeling | Oordeel 1 |
| Aanpassing EW-regeling bij gezamenlijke aankoop eigen woning | Oordeel 1 |
| Reparaties ongewenste uitkomst invordering conserverende aanslag bij excessief lenen | Oordeel 1 |
| Versterking aanpak dividendstripping | Oordeel 1 |
| Herstel maximumbedrag vrije ruimte werkkostenregeling | Oordeel 1 |
| Verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer uit bv | Oordeel 1 |
| Codificatie van een uitspraak van de Hoge Raad over gebruik van handelskoerslijsten (bpm) | Oordeel 1 |
| Codificatie van een uitspraak van de Hoge Raad over tariefswijzigingen (bpm) | Oordeel 1 |
| Verbetering van de delegatiegrondslag voor het definiëren van motorrijwielen (bpm en mrb) | Oordeel 1 |
| Herstel reguliere navorderingstermijn douane | Oordeel 1 |

Reparatie van de lucratiefbelangregeling

De maatregel ziet op een beperkte doelgroep waarbij het gebruikelijk is dat die wordt bijgestaan door een adviseur. Doenvermogen is daarom geen aandachtspunt.

Aanpassing eigenwoningregeling bij gezamenlijke aankoop eigen woning

Het doenvermogen is geen aandachtspunt.

Reparaties ongewenste uitkomst invordering conserverende aanslag bij excessief lenen

De maatregel ziet op een beperkte doelgroep waarbij het gebruikelijk is dat die wordt bijgestaan door een adviseur. Doenvermogen is daarom geen aandachtspunt.

Versterking aanpak dividendstripping

Bij dividendstripping wordt de economische en juridische gerechtigheid tot dividenden opgesplitst om een dividendbelastingvoordeel te behalen. De daarbij betrokken partijen gebruiken vaak complexe structuren, gericht op het verhullen van de rechtsbetrekkingen tussen de verschillende actoren, waarbij vaak ook buitenlandse partijen betrokken zijn. Vaak gaat het om professionele partijen die zich erin hebben gespecialiseerd om door middel van dividendstripping voordelen te behalen. Daarom is de verwachting dat het doenvermogen toereikend blijft. De voorgestelde doelmatigheidsmarge die gelijktijdig met de maatregelen wordt ingevoerd is erop gericht om (bonafide) kleine beleggers buiten de reikwijdte van de maatregelen te brengen. Ook het doenvermogen van deze groep wordt daarom niet geraakt.

Herstel maximumbedrag vrije ruimte werkkostenregeling

De maatregel ziet op een beperkte doelgroep waarbij het gebruikelijk is dat die wordt bijgestaan door een adviseur. Doenvermogen is daarom geen aandachtspunt.

Verhoudingsgetal voor meenemen verliezen bij geruisloze terugkeer uit bv

De maatregel ziet op een beperkte doelgroep waarbij het gebruikelijk is dat die wordt bijgestaan door een adviseur. Doenvermogen is daarom geen aandachtspunt.

Technische wijzigingen bpm en mrb

Met dit wetsvoorstel worden twee uitspraken van de Hoge Raad gecodificeerd en een verbetering aangebracht in de delegatiegrondslag voor het definiëren van motorrijwielen. Het betreft louter technische aanpassingen die geen gevolgen hebben voor het doenvermogen van burgers of bedrijven.

Herstel reguliere navorderingstermijn douane

De maatregel herstel reguliere navorderingstermijn douane in dit wetsvoorstel vergt geen extra acties van burgers en bedrijven. Doenvermogen is daarom geen aandachtspunt.

7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

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

Het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) onderschrijft de gemaakte regeldruk inschatting en heeft geen nadere toevoegingen met betrekking tot de regeldrukkosten in dit wetsvoorstel

Versterking aanpak dividendstripping

In Nederland zijn naar schatting 100.000 belastingplichtigen die in een kalender- of boekjaar meer dan € 1.000 dividendbelasting kunnen verrekenen. Dit betreft ongeveer 10% van het totale aantal belastingplichtigen dat dividendbelasting kan verrekenen. Door de doelmatigheidsmarge wordt derhalve slechts een beperkte groep belastingplichtigen geraakt door de aanpassing van de bewijslastverdeling. De aanpassing van de bewijslastverdeling leidt daarnaast slechts tot aanvullende administratieve lasten indien de inspecteur de uiteindelijke gerechtigdheid betwist. De impact is derhalve beperkt. De belastingplichtige dient boven het bedrag van de doelmatigheidsmarge de feiten te stellen en bij betwisting door de inspecteur aannemelijk te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is. In de praktijk zal dit een beperkt aantal keer per jaar voorkomen. De nadere invulling van het begrip «samenstel van transacties» maakt onderdeel uit van de bewijslast van de inspecteur wanneer hij aannemelijk moet maken dat sprake is van de ondergrens van uiteindelijk gerechtigde. Dit leidt slechts tot beperkte aanvullende administratieve lasten van belastingplichtigen. De codificatie van de registratiedatum betreft een codificering van de bestaande praktijk en leidt dus niet tot administratieve lasten.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Uitvoeringstoetsen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets³⁴. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn uitvoerig beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlage zijn bijgevoegd. Het onderhavige wetsvoorstel bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat de meeste maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Met de maatregelen wordt

³⁴ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

bestaande uitvoeringspraktijk bestendigd, door fouten in wetgeving te herstellen of uitspraken van de Hoge Raad te codificeren. Een aantal maatregelen heeft wel noemenswaardige uitvoeringsgevolgen. Deze worden bij de toelichting op de betreffende maatregelen in dit algemeen deel nader toegelicht. Het onderhavige wetsvoorstel is in zijn geheel uitvoerbaar.

Uitvoeringskosten

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

Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit artikel 10/1³⁵ van de begroting IXB Financiën, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 2: Uitvoeringskosten (bedragen x € 1.000)

| Maatregel | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | Structureel. |
|--------------------------------------|------|------|------|------|------|------|--------------|
| Reguliere navorderingstermijn Douane | 0 | 810 | 960 | 790 | 790 | 790 | 790 |

9. Advies en consultatie

Gezien de spoedbehandeling van het pakket Belastingplan 2024 is ook het onderhavige wetsvoorstel niet ter internetconsultatie aangeboden. Er zijn wetswijzigingen in het wetsvoorstel die individueel wel voor internetconsultatie zijn uitgezet. Wanneer dit is gebeurd, wordt dat hieronder toegelicht.

Versterking aanpak dividendstripping

Op 15 juli 2022 is een brief naar de Tweede Kamer verzonden inzake de versterking van de aanpak van dividendstripping.³⁶ In deze brief zijn de uitkomsten van de internetconsultatie, de fiscale mogelijkheden om de aanpak van dividendstripping verder te versterken en de voor- en nadelen van elke geconsulteerde oplossingsrichting besproken.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 3.92b Wet IB 2001 wordt – kort gezegd – het houden van mede als beloning toegekende aandelen, schuldvorderingen en vermogensrechten met dusdanig gunstige condities dat daarmee voordelen kunnen worden behaald die gewone beleggers niet zouden kunnen behalen, aangemerkt als een werkzaamheid.

Met het invoegen van het voorgestelde artikel 3.92b, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat leningen die mede bijdragen aan het belonings-oogmerk van artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001, eveneens onder de noemer «totale geplaatste aandelenkapitaal» vallen.

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, betekent de voorgestelde wijziging van de wettekst feitelijk het wegnemen van een beperking die de Hoge Raad in zijn arrest van 14 april 2023 over de

³⁵ Kamerstukken II 2022/23, 36 200 IX, nr. 1.

³⁶ Kamerstukken II 2021/22, 25 087, nr. 295.

lucratiefbelangregeling heeft aangebracht.³⁷ De belanghebbende stelde in cassatie dat hij een lucratief belang had en hij zijn vermogensverlies in aftrek kon brengen op zijn inkomen uit werk en woning in box 1. De belanghebbende betoogde dat hij een met artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001 vergelijkbaar (certificaat van een) aandeel hield, waardoor artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 van toepassing zou moeten zijn en hij daarmee onder de lucratiefbelangregeling viel. Waar voor artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001 aangesloten wordt bij het civielrechtelijke criterium «geplaatste aandelenkapitaal», wordt voor artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 meer economisch gekeken. Daarvoor tellen ook agio en informeel kapitaal mee bij de kapitaalseis. In de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 is opgemerkt dat ook leningen die in de kapitaalstructuur een vergelijkbare functie hebben als eigen vermogen, meetellen bij de beoordeling of sprake is van een lucratief belang.³⁸ De Hoge Raad heeft dit onderschreven, maar heeft hier een belangrijke beperkende overweging aan toegevoegd (rechtsoverweging 6.2.1):

«In het licht hiervan moet bij de overeenkomstige toepassing van het 10%-criterium alleen rekening worden gehouden met leningen indien en voor zover deze voor de toepassing van de belastingwetgeving als informeel kapitaal zijn aan te merken.»

Voor de toepassing van artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 tellen op basis van deze uitleg leningen alleen mee voor zover deze voor de toepassing van de belastingwetgeving als informeel kapitaal zijn aan te merken (zijnde een deelnemerschapslening, schijnlening of bodemloze-putlening). In de praktijk wordt echter zeer regelmatig gebruikgemaakt van leningen die zijn verstrekt door bijvoorbeeld aandeelhouders of gelieerde vennootschappen, waarbij geen sprake is van een van deze drie soorten leningen die als informeel kapitaal moeten worden aangemerkt, maar die wel mede bijdragen aan een beloning als bedoeld in artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001.

Met de nu voorgestelde wijziging wordt bewerkstelligd dat de bestaande praktijk van vóór het arrest wordt gecontinueerd.

Een lening die mede bijdraagt aan een beloning als bedoeld in artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001 wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.92b, vijfde lid, Wet IB 2001 aangemerkt als afzonderlijke soort aandelenkapitaal voor toepassing van de lucratiefbelangregeling. Hiermee wordt bereikt dat de aandelen waarvan beoordeeld moet worden of de belastingplichtige een belang heeft als bedoeld in artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001 in elk geval kwalificeren als aandelen van een soort voor de toepassing van dat lid. De werking van deze bepaling wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige houdt 10 aandelen in een vennootschap met een nominale waarde van elk € 1. De belastingplichtige heeft deze aandelen verkregen in het kader van zijn rol als manager bij de vennootschap. De voordelen die met de aandelen worden behaald, beogen een beloning te zijn voor werkzaamheden van de belastingplichtige. Een investeerder houdt de overige 90 aandelen in deze vennootschap. Daarnaast heeft de investeerder een lening met een hoofdsom van € 1.000 verstrekt aan de vennootschap. De lening is verstrekt onder zodanige voorwaarden en condities dat deze in

³⁷ HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:557.

³⁸ Kamerstukken I 2008/09, 31 459, E, p. 7–8: «Dan gaat het er om of de vermogensrechten economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met lucratieve aandelen als bedoeld in het tweede lid. Daarbij moet gedacht worden aan het aanvullend financieren met een achtergestelde lening die in materiële zin kwalificeert als eigen vermogen. Dat sluit aan bij de mogelijkheid om te heffen als er sprake is van één soort aandelen.»

economische zin eenzelfde functie vervult als cumulatief preferent aandelenkapitaal en daarmee mede bijdraagt aan een beloning voor de belastingplichtige als bedoeld in artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001. Zowel de lening als de aandelen kwalificeren op grond van het voorgestelde artikel 3.92b, vijfde lid, Wet IB 2001 als afzonderlijke soort aandelenkapitaal voor de toepassing van artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001.

Vervolgens moet beoordeeld worden of sprake is van een hefboom als bedoeld in artikel 3.92b, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001. De aandelen zijn in dit geval de achtergestelde soort vanwege de voorrangspositie van de lening, omdat het uitgangspunt is dat het bestaan van een terugbetalingsverplichting voor de geldnemer naar aard en omvang voorrang heeft op de aanspraken van aandeelhouders. Beoordeeld moet worden of het totale geplaatste aandelenkapitaal van de uitstaande aandelen (€ 100) minder is dan 10 procent van het totale geplaatste aandelenkapitaal van de vennootschap, namelijk € 1.100. In dit geval is sprake van een lucratief belang in de zin van artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001, aangezien de aandelen 100/1100 en daarmee minder dan 10 procent van het totale geplaatste aandelenkapitaal vertegenwoordigen.

Uit de parlementaire toelichting op artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 volgt dat ook agio en informeel kapitaal meetellen voor de beoordeling van een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001. Ten overvloede wordt opgemerkt dat op dat punt geen inhoudelijke wijziging wordt beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan.

Voorgesteld wordt de wijziging plaats te laten vinden met terugwerkende kracht tot en met 26 juni 2023, zijnde de datum van de Kamerbrief waarin deze maatregel is aangekondigd. Door de terugwerkende kracht wordt het (budgettaire) risico beperkt dat belastingplichtigen de lucratiefbelangregeling eenvoudig kunnen ontlopen door leningen zodanig vorm te geven dat die wel mede bijdragen aan een beloning als bedoeld in artikel 3.92b, eerste lid, Wet IB 2001, maar fiscaal niet als informeel kapitaal worden aangemerkt.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.119f van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Om te voorkomen dat in geval van een gezamenlijke financiering van een nieuwe eigen woning de voorzetting van een aflossingsschema bij verhuizing leidt tot een niet-beoogde renteaftrekbeperring, wordt in het voorgestelde artikel 3.119f, tweede lid, Wet IB 2001 geregeld dat de aflossingseis met stand en looptijd van een fiscale partner (gedeeltelijk) overgaat van de schuld ter zake van de te vervreemden eigen woning naar de schuld ter zake van die andere eigen woning als de aflossingseis gezien op gezamenlijk niveau is overgegaan. Dit wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 2

Stel A heeft een eigen woning met een eigenwoningschuld van € 100.000 en een nog resterende looptijd van 200 maanden. A en B treden in het huwelijk waarop het sinds 2018 geldende huwelijksvermogensrecht van toepassing is. Vervolgens kopen en financieren A en B gezamenlijk een nieuwe eigen woning van € 200.000 waarbij voor € 100.000 een aflostermijn van 200 maanden wordt gehanteerd en voor € 100.000 een aflostermijn van 360 maanden. De woning van A wordt later pas verkocht.

Zonder het voorgestelde artikel 3.119f, tweede lid, Wet IB 2001 zou de uitwerking als volgt zijn.

Hoewel bij het afsluiten van de nieuwe leningdelen rekening is gehouden met de gehele aflossingseis van A (€ 100.000 met aflostermijn van 200 maanden), komt onder het nieuwe huwelijksvermogensrecht A en B elk 50% van de nieuwe leningdelen toe. Uitgangspunt bij de individuele benadering is dan dat A een lening van € 50.000 heeft met een termijn van 360 maanden en een lening van € 50.000 met een termijn van 200 maanden. De aflossingseis is dan voor € 50.000 niet overgegaan, waardoor de lening van € 50.000 met een aflostermijn van 360 maanden voor A niet kwalificeert als eigenwoningschuld. Over deze schuld is de rente niet aftrekbaar en de schuld gaat naar box 3.

Met toepassing van het voorgestelde artikel 3.119f, tweede lid, Wet IB 2001 wordt de uitwerking als volgt.

Op basis van het voorgestelde artikel 3.119f, tweede lid, Wet IB 2001 is het voldoende wanneer op gezamenlijk niveau (het totaal van de eigenwoningschuld van de partners) voor een bedrag van € 100.000 – het aandeel van A in de totale schuld – een termijn van 200 maanden geldt. De aflossingseis van A is dan overgegaan. Voor de toegepaste aflossingseis geldt dat A en B samen een schuld van € 100.000 met een termijn van 200 maanden hebben en een schuld van € 100.000 met een termijn van 360 maanden.

Voor A geldt dat voor de schuld waarop de aflossingseis is overgegaan op grond van artikel 3.119f, eerste lid, Wet IB 2001 voor de vaststelling of wordt voldaan aan de aflossingseis de formule van artikel 3.119c Wet IB 2001 zodanig wordt gewijzigd dat een looptijd van 200 maanden wordt gehanteerd. Voor B geldt hetzelfde, maar dan op grond van het voorgestelde artikel 3.119f, tweede lid, Wet IB 2001.

Voor deze situatie is nog niet geregeld dat de hiervoor bedoelde renteaftrekbepanking wordt voorkomen. Met de voorgestelde wijziging wordt dit alsnog met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2022 ingevoerd.

Artikel I, onderdeel C, en artikel III, onderdeel C (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De geheven dividendbelasting is in beginsel een voorheffing op de door een belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting die met de aanslag wordt verrekend.³⁹ Voor verrekening op de voet van artikel 9.2 Wet IB 2001 en artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) komt slechts in aanmerking «de geheven dividendbelasting». Volgens artikel 1, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) wordt de dividendbelasting geheven van degenen die – kort gezegd – «gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen». Dit betekent dat de belastingplichtige de dividendbelasting pas kan verrekenen als hij gerechtigd is tot de opbrengst, de zogenoemde opbrengstgerechtigde.⁴⁰ In dit wetsvoorstel blijft de bewijslastverdeling ter zake van de opbrengstgerechtigdheid ongewijzigd. De belastingplichtige dient de feiten te stellen en moet, bij betwisting daarvan door de inspecteur, aannemelijk maken dat hij gerechtigd is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden.⁴¹

³⁹ Artikel 15 AWR, gelezen in samenhang met artikel 9.2 Wet IB 2001 en artikel 25 Wet Vpb 1969.

⁴⁰ Zie Gerechtshof Den Haag 1 juli 2020, nr. 19/00403, ECLI:NL:GHDHA:2020:1225.

⁴¹ Zie HR 18 oktober 2019, nr. 18/03614, ECLI:NL:HR:2019:1610.

Op grond van het huidige artikel 9.2, tweede en derde lid, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25, tweede en derde lid, Wet Vpb 1969, wordt de geheven dividendbelasting niet als voorheffing in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten laste van wie de dividendbelasting is ingehouden niet tevens de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden. Deze bepalingen richten zich op het tegengaan van zogeheten «dividendstripping». De wet bevat geen definitie van het begrip «uiteindelijk gerechtigde». Voor de uitleg van het begrip «uiteindelijk gerechtigde» zijn het OESO-modelverdrag, het daarbij horende OESO-commentaar en de jurisprudentie van het HvJ EU van belang. De inspecteur heeft de stelplicht en de bewijslast met betrekking tot feiten die meebrengen dat een belastingplichtige niet de uiteindelijk gerechtigde is.⁴²

Met het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, eerste en tweede zin, Wet IB 2001, onderscheidenlijk het voorgestelde artikel 25, tweede lid, eerste en tweede zin, Wet Vpb 1969 wordt de bewijslastverdeling tussen de belastingplichtige en de inspecteur inzake de voorwaarde van uiteindelijke gerechtigdheid aangepast. Voorgesteld wordt om de geheven dividendbelasting slechts als voorheffing in aanmerking te nemen indien de belastingplichtige ten laste van wie de dividendbelasting is ingehouden, aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden.

Het voorgaande betekent dat, indien de belastingplichtige de geheven dividendbelasting als voorheffing wil verrekenen, hij de feiten dient te stellen en, indien de inspecteur deze verrekening betwist, aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden. Deze nieuwe bewijslastverdeling verschilt wezenlijk van de huidige bewijslastverdeling waarbij de inspecteur aannemelijk moet maken dat de belastingplichtige die de geheven dividendbelasting wil verrekenen, geen uiteindelijk gerechtigde is. De verwachting is dat de inspecteur door de voorgestelde wijziging in de bewijslastverdeling eerder kan beschikken over de bewijsrechtelijk relevante informatie en documentatie van transacties met aandelen en eventuele daarmee verband houdende derivaten.

Ter illustratie het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 3

De Nederlandse vennootschap A wenst € 75.000 aan dividendbelasting te verrekenen in haar aangifte vennootschapsbelasting. Deze dividendbelasting is ingehouden op een dividenduitkering van in totaal € 500.000 die is uitgekeerd op een pakket van 1.000.000 aandelen in de Nederlandse beursvennootschap B. A heeft deze aandelen 5 dagen voor de registratiedatum gekocht en heeft het koersrisico afgedekt door middel van een *future*. In dit geval is voor de bewijslast van A onder andere relevant dat zij aannemelijk kan maken dat zij de *future* is aangegaan met een andere partij dan degene van wie zij de aandelen heeft gekocht, alsmede dat de prijsstelling van de transacties geen elementen bevat waaruit zou moeten worden afgeleid dat het economische belang bij de aandelen bij een andere partij ligt.

De nieuwe bewijslastverdeling geldt niet voor alle situaties. Om met name beleggers met een kleine beleggingsportefeuille niet onnodig zwaar te belasten met de voorgestelde bewijslastmaatregel, is in het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, tweede zin, Wet IB 2001, onderscheidenlijk het voorgestelde artikel 25, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969, een

⁴² Zie onder meer Kamerstukken II 2000/01, 27896, nr. 3, p. 8. Zie HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1610.

doelmatigheidsmarge opgenomen. Om doelmatigheidsredenen wordt geregeld dat de belastingplichtige pas aannemelijk hoeft te maken dat hij uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst indien de ten laste van hem geheven dividendbelasting in het kalenderjaar (voor de inkomstenbelasting) of het boekjaar (voor de vennootschapsbelasting) hoger is dan € 1.000. Voor de vennootschapsbelasting wordt het bedrag van € 1.000 ook gehanteerd voor verkorte en verlengde boekjaren. Voor bedragen van € 1.000 of minder blijft de huidige bewijslastverdeling ongewijzigd in die zin dat binnen deze doelmatigheidsmarge de inspecteur (nog steeds) aannemelijk dient te maken dat de belastingplichtige geen uiteindelijk gerechtigde is.

In het huidige artikel 9.2, tweede lid, tweede zin, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25, tweede lid, tweede zin, Wet Vpb 1969, wordt een omschrijving gegeven van situaties waarin de belastingplichtige niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. Op grond van deze bepalingen wordt niet als uiteindelijk gerechtigde beschouwd degene die in samenhang met de genoten opbrengst een tegenprestatie heeft verricht als onderdeel van een samenstel van transacties waarbij aannemelijk is dat (i) de opbrengst geheel of gedeeltelijk direct of indirect ten goede is gekomen aan een natuurlijk persoon die of lichaam dat in mindere mate gerechtigd is tot vermindering, teruggaaf of verrekening van dividendbelasting dan degene die de tegenprestatie heeft verricht en (ii) deze natuurlijk persoon of dat lichaam een positie in aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 of geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van die wet op directe of indirecte wijze behoudt of verkrijgt die vergelijkbaar is met zijn positie in soortgelijke aandelen, winstbewijzen, kapitaalverstrekkingen of geldleningen voorafgaand aan het moment waarop het samenstel van transacties een aanvang heeft genomen. Deze bepaling is bedoeld als een ondergrens die een nadere invulling geeft aan het begrip uiteindelijk gerechtigde. Dit betekent dat indien het samenstel van transacties leidt tot een belastingbesparing zonder dat de economische positie van de uiteindelijk gerechtigde wijzigt, sprake is van dividendstripping. De inspecteur behoeft dan niet ook nog eens aannemelijk te maken dat het oogmerk van dividendstripping aan het samenstel van transacties ten grondslag heeft gelegen.⁴³ Deze bepaling wordt in verband met de voorgestelde aanvulling in de tekst van artikel 9.2, tweede lid, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969, verplaatst van de tweede naar de derde zin van die artikelliden. Voorgesteld wordt om daarbij de zinsnede «in ieder geval» op te nemen om te benadrukken dat de ondergrens een niet-limitatieve opsomming betreft van situaties waarin de inspecteur de uiteindelijke gerechtigdheid van een belastingplichtige kan betwisten. Met andere woorden, ook in andere gevallen dan de situaties die worden beschreven in het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, derde zin, Wet IB 2001, onderscheidenlijk het voorgestelde artikel 25, tweede lid, derde zin, Wet Vpb 1969, kan sprake zijn van een belastingplichtige die niet de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden.⁴⁴ Met de voorgestelde aanpassing is derhalve geen materiële wijziging beoogd. Voor een nadere toelichting wordt daarom verwezen naar de wetsgeschiedenis bij de totstandkoming van deze bepaling.⁴⁵ Hetgeen aldaar is opgemerkt, blijft gelden. De hiervoor beschreven ondergrens hanteert onder meer als voorwaarde dat sprake is van een «samenstel van transacties». Aan het begrip «samenstel van transacties» wordt in artikel 9.2, derde lid, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25, derde lid, Wet Vpb 1969, nader invulling

⁴³ Kamerstukken II 2001/02, 27 896, nr. 5, p. 4.

⁴⁴ Zie Gerechtshof Amsterdam 12 mei 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1189, rechtsoverweging 6.3.5.

⁴⁵ Kamerstukken II 2000/01, 27896.

gegeven. Dit betreft een niet-uitputtende opsomming van gevallen waarin sprake kan zijn van een samenstel van transacties.⁴⁶ Desalniettemin blijkt dat in de praktijk discussie ontstaat over de vraag of ook sprake is van een samenstel van transacties ingeval een met de belastingplichtige verbonden lichaam of natuurlijk persoon bepaalde transacties is aangegaan. Om opsplitsing van belangen binnen concernverband en verhulling over de landsgrenzen heen te voorkomen, wordt voorgesteld om voor dergelijke situaties een additionele invulling van het begrip «samenstel van transacties» op te nemen in artikel 9.2, derde lid, Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25, derde lid, Wet Vpb 1969. Daartoe wordt voorgesteld om aan artikel 9.2, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 25, derde lid, Wet Vpb 1969, een onderdeel c toe te voegen.

Op grond van het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 behoren tot een samenstel van transacties, kort gezegd, ook transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door (i) lichamen waarin de belastingplichtige, al dan niet tezamen met zijn partner, voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, en (ii) transacties aangegaan door bepaalde aan de belastingplichtige gelieerde natuurlijke personen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 25, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 gaat het om transacties die zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon. Voor een toelichting op de uitleg van de begrippen «verbonden lichaam» en «verbonden natuurlijk persoon» wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde aanpassingen in artikel 10a, vierde lid, onderscheidenlijk vijfde lid, Wet Vpb 1969. Er wordt derhalve op concernniveau beoordeeld of sprake is van een samenstel van transacties.

Het voorgaande kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd:

Voorbeeld 4

A BV en B Ltd zijn onderdeel van hetzelfde concern. Tussen declaratiedatum en ex-dividenddatum koopt A BV 2.500 aandelen in het Nederlandse beursfonds C NV. In samenhang met de aankoop van de aandelen C NV sluit B Ltd. een *future* af met de aandelen C NV als onderliggende waarde. Daarmee is binnen het concern het koersrisico dat door A BV op de aandelen C NV wordt gelopen afgedekt. Met het voorgestelde artikel 25, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 wordt zeker gesteld dat een dergelijke afdekking op concernniveau in aanmerking wordt genomen als onderdeel van een samenstel van transacties in de zin van artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 25 Wet Vpb 1969 vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Dit hangt samen met de voorgestelde doelmatigheidsmarge van € 1.000 die per boekjaar geldt.

Artikel II

Artikel II (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Op grond van het Belastingplan 2023 is het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling met ingang van 1 januari 2023 verhoogd van 1,7% naar 3% en wordt dit percentage met ingang van 1 januari 2024 verlaagd van 3% naar 1,92%. In het Belastingplan 2023 is voor de berekening van de hoogte van de vrije ruimte van de werkkostenregeling in artikel 31a, derde lid, onderdeel a, van de Wet

⁴⁶ Kamerstukken II 2001/02, 27 896, nr. 5, p. 4.

op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) het maximumbedrag aan vrije ruimte in de eerste schijf abusievelijk niet aangepast. Dit bedrag, zijnde 1,7% van het loon waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964 belasting wordt geheven voor zover dat loon niet meer bedraagt dan € 400.000, en dus maximaal € 6.800, had met de verhoging van het percentage van 1,7% naar 3% aangepast moeten worden. Met ingang van 1 januari 2023 dient het maximumbedrag in de eerste schijf van de vrije ruimte te worden verhoogd naar 3% van € 400.000, oftewel € 12.000. Met de voorgestelde wijziging wordt dit met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 hersteld. Met de voorgestelde vormgeving van die aanpassing hoeft bij een toekomstige aanpassing van het percentage van de eerste schijf van de vrije ruimte van de werkkostenregeling geen aanpassing van het maximumbedrag meer plaats te vinden.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt artikel 10a, vierde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 aan te passen in verband met de in dit wetsvoorstel opgenomen nadere invulling van het begrip «samenstel van transacties», bedoeld in het voorgestelde artikel 25, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 25, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969 behoren tot een samenstel van transacties, kort gezegd, ook transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon. Met de voorgestelde verwijzing naar artikel 25 Wet Vpb 1969 in genoemd artikel 10a, vierde lid, aanhef, onderscheidenlijk vijfde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt tot uitdrukking gebracht dat de begrippen verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon hierbij dienen te worden opgevat overeenkomstig de omschrijving van die begrippen in artikel 10a, vierde, aanhef, onderscheidenlijk vijfde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. De voorgestelde wijziging vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024. Dit hangt samen met de voorgestelde doelmatigheidsmarge van € 1.000 die per boekjaar geldt.

Artikel III, onderdeel B (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969 regelt voor de geruisloze terugkeer uit de bv (of nv) hoe moet worden omgegaan met vanuit de vennootschapsbelastingsfeer naar de inkomstenbelastingsfeer mee te nemen verliezen. Daarbij worden de in de vennootschapsbelastingsfeer geleden verliezen op forfaitaire wijze gecorrigeerd voor de tariefverschillen tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting door middel van een bepaalde breuk (verhoudingsgetal). Het verhoudingsgetal wordt globaal weergegeven door het (lage) tarief voor de vennootschapsbelasting in de teller en het (hoogste) tarief voor de inkomstenbelasting (rekening houdend met de MKB-winstvrijstelling) in de noemer.⁴⁷ In het Belastingplan 2023 is in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969 dat verhoudingsgetal niet gewijzigd, terwijl de tarieven in de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting (inclusief de aftopping van het tarief waartegen de aftrek van de MKB-winstvrijstelling plaatsvindt) wel zijn gewijzigd. Het is de bedoeling om het in artikel 14c, derde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 opgenomen «15/42 deel» met terugwerkende kracht tot en met 1 januari

⁴⁷ Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2010/11, nr. 32 504, nr. 7, p. 3.

2023 te actualiseren. Daarbij zou dat verhoudingsgetal moeten worden vervangen door «19/44 deel». De «19» is het vanaf 2023 geldende lage vennootschapsbelastingtarief. Met de vervanging van «42» door «44» wordt rekening gehouden met de aftopping van het tarief waartegen de aftrek van de MKB-winstvrijstelling plaatsvindt. In 2023 wordt de MKB-winstvrijstelling van 14% namelijk vergolden tegen een tarief van 36,93%, waardoor het effectieve belastingvoordeel 5,1702% bedraagt. Dat betekent dat de noemer het (hoogste) tarief voor de inkomstenbelasting van 49,5% minus het effectieve belastingvoordeel van de MKB-winstvrijstelling van 5,1702% = 44,3298%, ofwel afgerond 44 moet zijn. In het beleidsbesluit van 6 juli 2023⁴⁸ is vooruitlopend op de onderhavige wetwijziging reeds goedgekeurd dat in artikel 14c, derde lid, eerste zin, Wet Vpb 1969 «15/42 deel» met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 mag worden gelezen als «19/44 deel». Thans wordt echter voorgesteld om de breuk in genoemd artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 te vervangen door een formule. Die formule leidt voor 2023 tot de beoogde «19/44 deel». Bovendien werken eventuele toekomstige tariefwijzigingen en wijzigingen van het percentage van de MKB-winstvrijstelling met die formule automatisch door in het verhoudingsgetal in artikel 14c, derde lid, Wet Vpb 1969.

Artikel IV

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

Het doel van het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965 is om vast te stellen wie de gerechtigde is tot de opbrengst van aandelen die op een gereglementeerde markt worden verhandeld. De bepaling moet in samenhang worden gelezen met artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965. Artikel 1, eerste lid, Wet DB 1965 bepaalt onder meer dat dividendbelasting wordt geheven van degenen die «gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen» in – kort gezegd – in Nederland gevestigde vennootschappen. Thans wordt voorgesteld om voor aandelen in dergelijke vennootschappen die op een gereglementeerde markt worden verhandeld te specificeren wie die gerechtigde is. Onder een gereglementeerde markt wordt in dit verband verstaan een gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht of een met een gereglementeerde markt als bedoeld in genoemd artikel 1:1 vergelijkbaar systeem dat gelegen of werkzaam is in een staat die geen lidstaat van de Europese Unie is. Op grond van het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965 is de gerechtigde tot de opbrengst van aandelen die op een gereglementeerde markt worden verhandeld, degene die op de registratiedatum aan het eind van de werkdag blijkens de administratie van de centrale effectenbewaarinstantie houder is van de aandelen. Dit heeft tot gevolg dat degene die aanspraak wil maken op verrekening van dividendbelasting op de voet van artikel 9.2 Wet IB 2001, onderscheidenlijk artikel 25 Wet Vpb 1969, het achterwege blijven van inhouding van dividendbelasting op de voet van artikel 4 Wet DB 1965, onderscheidenlijk artikel 4a Wet DB 1965⁴⁹, teruggaaf op de voet van artikel 10 Wet DB 1965, onderscheidenlijk artikel 10a Wet DB 1965, of vermindering in de zin van artikel 11a Wet DB 1965, op de registratiedatum houder van die aandelen dient te zijn. Degene die op de registratiedatum als houder van aandelen is aange-

⁴⁸ Besluit van de Minister van Financiën van 6 juli 2023 over Vennootschapsbelasting; art. 14c; geruisloze terugkeer; wijziging van het besluit van 2 oktober 2018, nr. 2023-14295 (Stcrt. 2023, 19835).

⁴⁹ Artikel 4a Wet DB 1965 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Overige fiscale maatregelen 2018 en Fiscale verzamelwet 2023) zal per 1 januari 2024 in werking treden bij koninklijk besluit.

merkt, is tevens de rechthebbende in de zin van artikel 9, eerste lid, Wet DB 1965 ten behoeve van wie een dividendnota moet worden uitgereikt. Met de voorgestelde maatregel wordt een reeds bestaande praktijk wettelijk verankerd.⁵⁰

Met de «houder van aandelen» wordt de aandeelhouder bedoeld. Voor de bewoordingen «houder van aandelen» in plaats van «aandeelhouder» is gekozen omdat in artikel 1, tweede lid, Wet DB 1965 bewijzen van deelgerechtigdheid in fondsen voor gemene rekening als bedoeld in artikel 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 worden gelijkgesteld met aandelen in een kapitaalvennootschap. Het voorgestelde artikel 1a, eerste lid, Wet DB 1965 is hiermee ook van toepassing op participanten in een fonds voor gemene rekening waarvan de bewijzen van deelgerechtigdheid zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt.

Het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, Wet DB 1965 geeft invulling aan het begrip registratiedatum. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen twee situaties: aandelen in i) in Nederland gevestigde vennootschappen die als een zogenoemde uitgevende instelling vallen onder Uitvoeringsverordening (EU) 2018/1212 van de Commissie van 3 september 2018 tot vaststelling van minimumeisen ter uitvoering van de bepalingen van Richtlijn 2007/36/EG van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de identificatie van aandeelhouders, de doorgifte van informatie en het faciliteren van de uitoefening van aandeelhoudersrechten (PbEU 2018, L 223/1) (hierna: de Uitvoeringsverordening) en ii) in Nederland gevestigde vennootschappen die daar niet onder vallen.

Het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, onderdeel a, Wet DB 1965 ziet op aandelen in vennootschappen die vallen onder categorie i. Genoemd onderdeel a bepaalt dat onder registratiedatum wordt verstaan de registratiedatum in de zin van artikel 1, onderdeel 7, van de Uitvoeringsverordening. Dit onderdeel definieert de registratiedatum als een «door de uitgevende instelling vastgestelde datum, waarop de uit de aandelen voortvloeiende rechten, waaronder het recht om deel te nemen aan en te stemmen op een algemene vergadering, alsmede de identiteit van de aandeelhouder zullen worden vastgesteld, op basis van de afgewikkelde posities zoals die zijn vastgelegd in de administratie van de CSD van de uitgevende instelling of een andere eerste tussenpersoon, door book-entry aan het eind van de werkdag». Het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, onderdeel a, Wet DB 1965 is van toepassing op aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap die haar statutaire zetel heeft in een lidstaat en waarvan de aandelen tot de handel op een in een lidstaat gelegen of werkzame gereguleerde markt zijn toegelaten.⁵¹ In het voorgestelde artikel 1a, tweede lid, onderdeel b, Wet DB 1965 is voorzien in het geval dat de registratiedatum niet kan worden bepaald aan de hand van de Uitvoeringsverordening. Dit is het geval als een in Nederland gevestigde vennootschap haar statutaire zetel heeft in een derde staat of de aandelen in deze vennootschap tot de handel zijn toegelaten op een gereguleerde markt in een derde staat. Voor die situaties wordt aangesloten bij de datum waarop op grond van de op die aandelen van toepassing zijnde regelgeving van een staat die geen lidstaat is van de Europese Unie de gerechtigdheid tot de opbrengst van die aandelen op basis van de afgewikkelde posities aan het eind van de werkdag is vastgelegd in de administratie van de centrale effectenbewaarinstelling in de betreffende staat.

⁵⁰ Onderdeel 6.2 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 november 2022 over dividendgerechtigdheid op record datum (Stcrt. 2022, 32364).

⁵¹ Zie artikel 1, eerste lid, van de Uitvoeringsverordening.

In de Wet DB 1965 zijn verschillende vormen van tegemoetkoming ter zake van de dividendbelasting geregeld. Deze wet kent inhoudingsvrijstellingen op grond waarvan inhouding achterwege blijft (artikelen 4 en 4a Wet DB 1965⁵²), biedt bepaalde gerechtigden tot de opbrengst uit – kort gezegd – aandelen de mogelijkheid om te verzoeken om een teruggaaf van ingehouden dividendbelasting (artikelen 10 en 10a Wet DB 1965) en biedt een fiscale beleggingsinstelling de mogelijkheid om een afdrachtvermindering toe te passen (artikel 11a Wet DB 1965). Daarnaast kan een internationale regeling, zoals een belastingverdrag, de mogelijkheid bieden om voor de ingehouden dividendbelasting teruggaaf of vermindering te vragen. De genoemde artikelen kennen ook de voorwaarde betreffende het zijn van uiteindelijk gerechtigde en worden op grond van dit wetsvoorstel in lijn met de voorgestelde wijzigingen op dat punt in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 aangepast.

Het huidige artikel 4, vierde lid, Wet DB 1965 bepaalt, kort gezegd, dat de in dat artikel opgenomen inhoudingsvrijstelling⁵³ niet van toepassing is indien de opbrengstgerechtigde niet de uiteindelijk gerechtigde is. In lijn met de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.2, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969, wordt voorgesteld om in artikel 4, vierde lid, Wet DB 1965 te regelen dat de inhoudingsvrijstelling slechts van toepassing is indien de opbrengstgerechtigde tevens de uiteindelijk gerechtigde is. In lijn met de voorgestelde wijzigingen in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 wordt daarbij tevens expliciet vastgelegd dat de opbrengstgerechtigde, ingeval de inspecteur dat betwist, aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is, echter zonder een doelmatigheidsmarge. Zoals opgemerkt in het algemeen deel van deze memorie, wordt voor dit wetsvoorstel als uitgangspunt gehanteerd dat de Nederlandse vennootschap die inhoudingsplichtig is zo min mogelijk hoeft na te gaan of de ontvanger van de opbrengst van aandelen opbrengstgerechtigde en uiteindelijk gerechtigde is. Het zou dan ook niet binnen deze gedachte passen om de inhoudingsplichtige te laten nagaan of een aandeelhouder binnen of buiten de doelmatigheidsmarge valt. Voorgesteld wordt om in artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965, in lijn met het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, derde zin, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, derde zin, Wet Vpb 1969, de zinsnede «in ieder geval» toe te voegen om te verduidelijken dat de bepaling geen uitputtende invulling geeft aan het begrip uiteindelijk gerechtigde. Met andere woorden, ook in andere gevallen dan de situaties die worden beschreven in artikel 4, zevende lid, Wet DB 1965 kan sprake zijn van een belastingplichtige die niet de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop de dividendbelasting is ingehouden.⁵⁴

Onder verlettering van artikel 4, achtste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 tot onderdeel d wordt voorgesteld om een nieuw onderdeel c in te voegen waarmee het begrip «samenstel van transacties» wordt aangevuld. Het voorgestelde artikel 4, achtste lid, onderdeel c, Wet DB 1965 komt inhoudelijk overeen met het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001 en het voorgestelde artikel 25, derde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Voor een toelichting op de additionele invulling van het begrip «samenstel van transacties» wordt verwezen naar de toelichting op deze voorgestelde bepalingen.

⁵² Artikel 4a Wet DB 1965 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017, Overige fiscale maatregelen 2018 en Fiscale verzamelwet 2023) zal per 1 januari 2024 in werking treden bij koninklijk besluit.

⁵³ Het achterwege laten van inhouding van dividendbelasting op de voet van artikel 4, eerste of tweede lid, Wet DB 1965.

⁵⁴ Vgl. Gerechtshof Amsterdam 12 mei 2020, nrs. 18/00318 en 18/00319, ECLI:N:L:GHAMS:2020:1189, rechtsoverweging 6.3.5.

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

Met de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt door middel van artikel 4a Wet DB 1965 een nieuwe inhoudingsvrijstelling geïntroduceerd voor lichamen die (deels) niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen (alsmede voor daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen).⁵⁵ Artikel 4a Wet DB 1965 treedt per koninklijk besluit op 1 januari 2024 in werking.

Artikel 4a, vijfde lid, Wet DB 1965 bepaalt, kort gezegd, dat de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet DB 1965 niet van toepassing is indien de opbrengstgerechtigde niet de uiteindelijk gerechtigde is. In lijn met de voorgestelde wijzigingen van artikel 9.2, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969, wordt voorgesteld om in artikel 4a, vijfde lid, Wet DB 1965 te regelen dat de inhoudingsvrijstelling slechts van toepassing is indien de opbrengstgerechtigde tevens de uiteindelijk gerechtigde is. In lijn met de voorgestelde wijzigingen in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 wordt daarbij tevens expliciet vastgelegd dat, in geval de inspecteur dat betwist, de opbrengstgerechtigde aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is, met dien verstande dat de doelmatigheidsmarge ook bij de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet DB 1965 niet wordt toegepast. Het niet toepassen van de doelmatigheidsmarge is in lijn met de voorgestelde wijziging in artikel 4, vierde lid, Wet DB 1965.

Artikel IV, onderdelen D en E (artikelen 10 en 10a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De voorgestelde aanpassingen in de artikelen 10, eerste lid, en 10a, derde lid, Wet DB 1965 komen inhoudelijk overeen met het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, eerste en tweede zin, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, eerste en tweede zin, Wet Vpb 1969. Voor een toelichting op de aangepaste bewijslastverdeling ten aanzien van het zijn van uiteindelijk gerechtigde en op de doelmatigheidsmarge wordt verwezen naar de toelichting op die twee laatstgenoemde artikelen.

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

De voorgestelde aanpassing in artikel 11a, tweede lid, Wet DB 1965 wijzigt ook voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi's) als bedoeld in artikel 28 Wet Vpb 1969 die aanspraak maken op de afdrachtvermindering van genoemd artikel 11a de bewijslastverdeling inzake uiteindelijke gerechtigdheid. Voorgesteld wordt dat een fbi slechts aanspraak kan maken op vermindering wegens ten laste van de fbi ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffing, wanneer de fbi aannemelijk maakt dat hij de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop die dividendbelasting en buitenlandse bronheffing is ingehouden. Dit is in lijn met de desbetreffende voorgestelde wijzigingen van artikel 9.2, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969, met uitzondering van de doelmatigheidsmarge. De doelmatigheidsmarge is immers bedoeld om met name beleggers met een kleine beleggingsportefeuille te ontzien van de aangepaste bewijslastverdeling voor uiteindelijke gerechtigdheid en is daarmee niet bedoeld voor beleggingsinstellingen die als (statutaire) doelstelling het beleggen van vermogen hebben. Voor een toelichting op de aangepaste bewijslastverdeling, met uitzondering van de doelmatigheidsmarge, wordt verder verwezen naar de toelichting op de voorge-

⁵⁵ Het in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 opgenomen artikel 4a Wet DB 1965 wordt gewijzigd door Overige fiscale maatregelen 2018 en de Fiscale verzamelwet 2023.

stelde wijzigingen van artikel 9.2, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 25, tweede lid, Wet Vpb 1969.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Krachtens artikel 4, tweede lid, Wet BPM 1992 kunnen bij ministeriële regeling andere motorrijtuigen worden gelijkgesteld met een motorrijwiel. Dat is het geval voor – kort gezegd – de zogenoemde trikes en quads.⁵⁶ In het belang van de uniformiteit is ervoor gekozen om de kwalificatie die de RDW hanteert te volgen. In artikel 4 van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 is dan ook bepaald dat met motorrijwielen worden gelijkgesteld motorrijtuigen die in het kentekenregister zijn ingeschreven met de aanduiding voertuigcategorie L en de voertuigclassificatie L5e of L7e. Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60) vormt hiervoor het relevante Europese kader. Met de voorgestelde aanpassing wordt voorkomen dat discussie kan ontstaan over de vraag of de kwalificatie van de RDW voldoende recht doet aan de huidige voorwaarde dat het motorrijtuig uit hoofde van de bouw overeenkomst moet vertonen met een motorrijwiel.

Artikel V, onderdeel B (artikel 9 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 9, veertiende lid, Wet BPM 1992 kan de verwijzing naar Verordening (EU) nr. 168/2013 komen te vervallen. Op grond van de definities in de Wet BPM 1992 zijn er namelijk geen personenauto's die hieronder kunnen vallen. Dat blijkt uit onderstaand schema:

| Verordening (EU) nr. 168/2013 | | Wet BPM 1992 | |
|-------------------------------|---|--------------------------------|--|
| Categorie | Omschrijving | Categorie | Omschrijving |
| L1e | Licht gemotoriseerd voertuig op twee wielen | Bromfiets | Artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet BPM 1992 juncto artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wegenverkeerswet 1994 |
| L2e | Bromfiets op drie wielen bestemd voor passagiersvervoer | Bromfiets | Artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet BPM 1992 juncto artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wegenverkeerswet 1994 |
| L3e | Motorfiets op twee wielen | Motorrijwiel | Artikel 4, eerste lid, Wet BPM 1992 |
| L4e | Motorfiets op twee wielen met zijspan | Motorrijwiel | Artikel 4, eerste lid, Wet BPM 1992 |
| L5e | Gemotoriseerde driewieler | Gelijkgesteld met motorrijwiel | Artikel 4, eerste lid, Wet BPM 1992 juncto artikel 4 UR BPM 1992 |
| L6e | Lichte vierwieler | Bromfiets | Artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet BPM 1992 juncto artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wegenverkeerswet 1994 |
| L7e | Zware vierwielers | Gelijkgesteld met motorrijwiel | Artikel 4, eerste lid, Wet BPM 1992 juncto artikel 4 UR BPM 1992 |

⁵⁶ Het betreffen motorrijtuigen met de voertuigcategorie L en de voertuigclassificatie L5e of L7e, genoemd in artikel 4 van en bijlage I bij Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60).

Artikel V, onderdeel C (artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Er wordt voorgesteld een uitspraak van de Hoge Raad⁵⁷ te codificeren in de Wet BPM 1992. Deze uitspraak heeft betrekking op het gebruik van handelskoerslijsten in de bpm voor het bepalen van de afschrijving van een geïmporteerd motorrijtuig. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. De catalogusprijs in het voorgestelde artikel 10, zevende lid, Wet BPM 1992 is inclusief de daarin begrepen omzetbelasting (zie ook artikel 9, vierde lid, Wet BPM 1992). De handelsinkoopwaarde is wettelijk niet nader ingevuld, maar betreft de waarde van het motorrijtuig (inclusief bpm en omzetbelasting) zoals deze blijkt uit dezelfde koerslijst als die is gebruikt voor het vaststellen van de catalogusprijs en bpm op het tijdstip waarop het motorrijtuig voor het eerst in gebruik is genomen.

Artikel V, onderdeel D (artikel 16a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 16a Wet BPM 1992 bepaalt dat in geval van een tariefswijziging, voor een nieuw motorrijtuig dat op dat moment is ingeschreven of heringeschreven, het nieuwe tarief geldt wanneer de eerste tenaamstelling van het motorrijtuig twee maanden of later plaatsvindt na het tijdstip waarop de tariefswijziging in werking treedt. Vindt de eerste tenaamstelling binnen twee maanden na die tariefswijziging plaats, dan wordt het (doorgaans gunstigere) oude tarief gehanteerd bij de berekening van de verschuldigde belasting. In zijn arrest van 3 juni 2022 oordeelt de Hoge Raad⁵⁸ dat de overgangsbepaling van artikel 16a Wet BPM 1992 geen discriminerende elementen bevat, mits de regeling zo wordt uitgelegd dat nieuwe motorrijtuigen die voorafgaand aan de tariefswijziging waren ingeschreven in het kentekenregister van een andere lidstaat van de Europese Unie, ook in aanmerking komen voor de toepassing van genoemd artikel 16a. Dit arrest van de Hoge Raad wordt in genoemd artikel 16a gecodificeerd.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 4 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Op grond van artikel 4 Wet MRB 1994 kunnen bij algemene maatregel van bestuur andere motorrijtuigen worden gelijkgesteld met een motorrijwiel. Dat is het geval voor – kort gezegd – de zogenoemde trikes en quads.⁵⁹ In het belang van de uniformiteit wordt ervoor gekozen om de kwalificatie die de RDW hanteert te volgen. In artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit motorrijtuigenbelasting 1994 is dan ook bepaald dat met motorrijwielen worden gelijkgesteld motorrijtuigen die in het kentekenregister zijn ingeschreven met de aanduiding voertuigcategorie L en de voertuigclassificatie L5e of L7e. Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60) vormt hiervoor het relevante Europese kader. Met de

⁵⁷ HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:640.

⁵⁸ HR 3 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:826.

⁵⁹ Het betreffen motorrijtuigen met de voertuigcategorie L en de voertuigclassificatie L5e of L7e, genoemd in artikel 4 van en bijlage I bij Verordening (EU) nr. 168/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2013 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op twee- of driewielige voertuigen en vierwielers (PbEU 2013, L 60).

voorgestelde aanpassing wordt voorkomen dat discussie kan ontstaan over de vraag of de kwalificatie van de RDW voldoende recht doet aan de huidige voorwaarde dat het motorrijtuig uit hoofde van de bouw overeenkomst moet vertonen met een motorrijwiel.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikelen 9:1a en 9:1b van de Algemene douanewet)

Met het voorgestelde artikel 9:1a Adw wordt het mogelijk gemaakt om een bestuurlijke boete op te leggen ingeval een aangifte niet opzettelijk niet, onjuist, onvolledig of niet tijdig is gedaan. Onder aangifte worden verstaan douaneaangiften, de summiere aangifte bij binnenkomst, de aangifte tot tijdelijke opslag, de aangifte tot wederuitvoer, en de summiere aangifte bij uitgaan.⁶⁰ De boete kan opgelegd worden bij degene die de aangifte indient dan wel in had moeten dienen of bij degene op wiens naam de aangifte wordt gedaan. Dit laatste in lijn met artikel 15, tweede lid, DWU waar is bepaald dat de indiener van de aangifte en in voorkomend geval degene op wiens naam de aangifte is gedaan in staan voor onder meer de juistheid en volledigheid van de aangifte en de echtheid, juistheid en geldigheid van de stukken ter staving van die aangifte. In het eerste lid wordt het niet, onjuist, onvolledig of niet tijdig doen van de aangifte, voor zover geen sprake is van opzet daarop, aangemerkt als een verzuim waar een bestuurlijke boete aan is gekoppeld van maximaal € 1.377. Indien daarbij sprake is dat een verschuldigd bedrag aan rechten bij invoer te laag werd meegedeeld en het meer verschuldigde bedrag aan rechten bij invoer hoger is dan € 1.377, bedraagt de bestuurlijke boete ingevolge het tweede lid maximaal € 5.514. Voor de hoogte van de boetebedragen is aangesloten bij de reeds bestaande boetebedragen van hoofdstuk VIIIA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Op de bestuurlijke boeten zijn de algemene bepalingen van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) van overeenkomstige toepassing verklaard. Ook zal het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst/Douane (BBBB/D) worden aangevuld met nadere regels met betrekking tot de uitvoering van deze bepaling. In genoemde besluiten is het beleid opgenomen met betrekking tot het opleggen van bestuurlijke boeten. Zo regelt het BBBB bijvoorbeeld hoe moet worden omgegaan met situaties waarin sprake is van een pleitbaar standpunt of afwezigheid van alle schuld en de straftoemeting. In het BBBB/D is onder meer het matigen van de boeten geregeld. Indien zonder opzet daartoe geen, onjuiste, onvolledige of niet tijdig inlichtingen, gegevens of aanwijzingen worden verstrekt wordt het door het voorgestelde artikel 9:1b mogelijk gemaakt om een bestuurlijke boete op te leggen. Onder deze bepaling vallen onder meer de kennisgeving van aankomst zoals bedoeld in artikel 133 DWU en de kennisgeving van wederuitvoer.⁶¹ De boete kan opgelegd worden aan ieder die op grond van de douanewetgeving verplicht is om de inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Dit in lijn met artikel 15, eerste lid, DWU waarin is bepaald dat eenieder die direct of indirect bij het vervullen van douaneformaliteiten of douanecontroles is betrokken de douaneautoriteiten op hun verzoek en binnen de eventueel vastgestelde termijnen in de passende vorm alle nodige bescheiden en inlichtingen te verstrekken en deze autoriteiten alle nodige bijstand te verlenen voor het vervullen van deze formaliteiten of controles. Een en ander wordt aangemerkt als een verzuim waar een bestuurlijke boete van maximaal € 1.377 aan is gekoppeld. Op de bestuurlijke boeten zijn net als bij artikel 9:1a Adw de

⁶⁰ Zie artikel 5, onderdelen 9 tot en met 13, DWU.

⁶¹ Zie artikel 5, onderdeel 14, DWU.

algemene bepalingen van het BBBB van overeenkomstige toepassing verklaard. Ook zal het BBBB/D worden aangevuld met nadere regels met betrekking tot de uitvoering van deze bepaling.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 9:6 van de Algemene douanewet)

In het voorgestelde, nieuwe, eerste lid van dit artikel wordt een afwijking van artikel 5:53 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) geregeld. Artikel 5:53 Awb markeert het verschil tussen de zogenoemde lichte procedure en de zogenoemde zware procedure voor het opleggen van een bestuurlijke boete. Dit onderscheid hangt samen met de ernst van de geconstateerde overtreding en is gekoppeld aan de hoogte van de boete die voor de overtreding kan worden opgelegd. Voor het bestuursrecht is deze grens gelegd bij € 340. Bij wettelijk voorschrift kan een ander criterium voor de toepasselijkheid van de lichte procedure worden gegeven. Daarbij is in de toelichting op dit artikel bepaald dat dit een andere financiële grens kan zijn, maar ook een kwalitatief criterium, zoals het fiscale onderscheid tussen verzuimen en vergrijpen. Bij het nu voorgestelde artikel 9:1a Adw komt de hoogte van de boete uit boven de financiële grens zoals die is opgenomen in artikel 5:53 Awb. Voor het douaneboeterecht wordt daarom, in afwijking van de in artikel 5:53 Awb opgenomen hoofdregel, gekozen voor een afwijkend kwantitatief criterium waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen verzuimen en vergrijpen. Ten behoeve van de reeds bestaande boetebepalingen, zoals opgenomen in hoofdstuk 9 Adw, was de nu voorgestelde bepaling niet nodig, aangezien die verzuimboetes een maximum hebben van € 335.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 10:5 van de Algemene douanewet)

Ingevolge de huidige tekst van artikel 10:5, eerste lid, onderdeel a, Adw is in geval van het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte altijd sprake van een strafbaar feit. In artikel 10:5, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, Adw is het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen ook strafbaar gesteld. Met de voorgestelde wijziging van dit artikel wordt dit aangepast. Beide varianten vormen niet langer een strafbaar feit wanneer er geen sprake is van opzet, maar voor dit verzuim kan een bestuurlijke boete worden opgelegd. Met het doen van een aangifte verstrekt degene die die aangifte indient of namens wie deze aangifte wordt ingediend ook gegevens en inlichtingen en staat hij of zij op grond van artikel 15, tweede lid, DWU in voor de juistheid en volledigheid van de in de aangifte, de kennisgeving of de aanvraag verstrekte inlichtingen en de echtheid, juistheid en geldigheid van de stukken ter staving van die aangifte. Nu met de voorgestelde wijziging artikel 10:5, eerste lid, onderdeel a, Adw geschrapt wordt waardoor het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte waarbij geen sprake is van opzet niet langer een strafbaar feit vormt, wordt ook voorgesteld om artikel 10:5, eerste lid, onderdeel b, onder 1°, Adw te schrappen. Dit om te voorkomen dat in die gevallen weliswaar geen sprake meer is van een strafbaar feit uit hoofde van een onjuiste of onvolledige aangifte, maar wel van het verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens als gevolg waardoor nog steeds sprake is van een strafbaar feit. Het nieuwe vierde lid en vijfde lid regelen dat het opzettelijk indienen van een onjuiste of onvolledige aangifte of het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, strafbaar blijft. Daarbij is vastgehouden aan de bestaande tekst van artikel 10:5, tweede en derde lid, Adw omdat met het onderhavige voorstel niet beoogd is om de strafrechtelijke bepalingen inhoudelijk aan te passen. De overige leden van artikel 10:5 Adw behoeven geen inhoudelijke aanpassing omdat zij niet direct samenhangen met de beoogde wijziging om met name de onjuiste en onvolledige aangifte

waarbij geen sprake is van opzet, uit de strafbepaling te halen en over te brengen naar het bestuursrecht.

Artikel VII, onderdeel E (artikel 10:6 van de Algemene douanewet)

De huidige tekst van artikel 10:6 Adw bevat een verwijzing naar artikel 15, eerste lid, DWU. Artikel 15, eerste lid, DWU omvat drie verplichtingen, te weten: het op verzoek van de douaneautoriteiten binnen de eventueel vastgestelde termijnen in de passende vorm verstrekken van alle nodige bescheiden en inlichtingen en het verlenen van alle nodige bijstand voor het vervullen van de formaliteiten of controles. De eerste twee verplichtingen, het verstrekken van bescheiden en inlichtingen, zijn opgenomen in het nieuwe artikel 9:1b Adw en artikel 10:5, vierde lid, Adw. Het verlenen van de benodigde bijstand was al opgenomen in artikel 10:6 Adw. Met de voorgestelde aanpassing wordt verduidelijkt dat het hier gaat om het verlenen van de benodigde bijstand en niet om het verstrekken van bescheiden of inlichtingen.

Artikel VII, onderdelen, F, G en H (artikel 10:16, 10:17 en 10:18 van de Algemene douanewet)

De in deze artikelen voorgestelde wijzigingen komen voort uit de voorgestelde aanpassing van artikel 10:5 Adw.

Artikel VIII

Artikel VIII (overgangsbepaling)

Op dit moment geldt dat het doen van onjuiste of onvolledige aangiften en daarmee samenhangend, het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, in alle gevallen wordt aangemerkt als een strafrechtelijk vervolgbare handeling. Hierdoor wordt de termijn voor het mededelen van de douaneschuld verlengd van drie jaar naar vijf jaar. Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 10:5 Adw met ingang van 1 juli 2024 verandert dat. Alleen wanneer bij de bovengenoemde handelingen sprake is van opzet is nog sprake van een strafrechtelijk vervolgbare handeling. Hierdoor wordt de termijn voor het mededelen van de douaneschuld bij bovengenoemde situaties waarbij geen sprake is van opzet beperkt tot de reguliere navorderingstermijn van drie jaar. De wijzigingen hebben – zonder overgangsmaatregel – zogenoemde onmiddellijke werking, dat wil zeggen dat de wijzigingen dan tevens toepassing vinden op alle op 1 juli 2024 reeds bestaande situaties waarin de verlengde navorderingstermijn mogelijk al is toegepast. Voor douaneaangiften, aanvaard tussen 1 juli 2019 en 1 juli 2021 en gegevens verstrekkingen gedaan in die periode, zou dit tot ongelijkheid kunnen leiden. Wanneer de strafrechtelijk vervolgbare handeling is vastgesteld vóór 1 juli 2024 dan geldt een verlengde navorderingstermijn van vijf jaar. Terwijl wanneer met betrekking tot dezelfde douaneaangiften en verstrekkingen vanaf 1 juli 2024 de nieuwe bepalingen van toepassing zouden zijn, er geen verlengde navorderingstermijn meer zou gelden. Deze ongelijkheid zou ertoe zouden kunnen leiden dat rechten bij invoer over die periode zouden moeten worden terugbetaald omdat niet langer sprake is van een verlengde navorderingstermijn voor de desbetreffende periode. Deze terugbetalingen zouden ten laste komen van de schatkist omdat de desbetreffende rechten bij invoer wel zouden moeten worden afgedragen aan de EC.

Het voorgestelde overgangsartikel maakt hier daarom een inbreuk op en bewerkstelligt dat op strafbare feiten die zich vóór 1 juli 2021 hebben voorgedaan (derhalve buiten de driejaarstermijn) het huidige – dat wil zeggen: tot en met 30 juni 2024 geldende – regime van strafrecht en

strafvordering van toepassing blijft. Bij het niet opzettelijk doen van onjuiste of onvolledige aangifte of het niet opzettelijk, niet, onjuist of onvolledig verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen vóór 1 juli 2021, blijft op grond van het voorgestelde overgangartikel namelijk de huidige tekst van artikel 10:5 Adw van toepassing. Omgekeerd betekent dit dat op aangiften of handelingen gedaan op of ná 1 juli 2021, voor zover er geen opzet in het spel is, er geen sprake meer is van een strafrechtelijk vervolgbare handeling en de nieuwe criteria worden gehanteerd. Praktisch gezien wordt daarmee bereikt dat voor constatering van een onjuiste of onvolledige aangifte of situaties waarbij niet, onjuist of onvolledig gegevens etc. zijn verstrekt die zijn gedaan vóór de inwerking-treding van de voorgestelde maatregel, de huidige systematiek blijft gelden. Terwijl bij constatering van daarna de met ingang van 1 juli 2024 te wijzigen tekst van artikel 10:5 Adw toepassing vindt. Dit betekent ook dat voor zover er voor die tijd op aangiften is nagevorderd over de jaren 2019 en 2020, dit niet hoeft te worden terugbetaald. Daarnaast speelt wel dat er voor deze aangiften – voor zover de verlengde navorderings-termijn nog niet is verlopen – nog kan worden nagevorderd na 1 juli 2024 (uitlopend tot uiterlijk 1 juli 2026). Dit laatste weegt naar de mening van het kabinet op tegen risico van terugbetalingen en extra afdrachten ten laste van de schatkist.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (Artikel 6.11 van de Wet hersteloperatie toeslagen)

In artikel 6.11, tiende lid, van de Wet hersteloperatie toeslagen (Wht) is geregeld dat gerechtsdeurwaarders aan de Belastingdienst/Toeslagen gegevens kunnen verstrekken om de Belastingdienst/Toeslagen in staat te stellen om de aanvrager van kinderopvangtoeslag die in aanmerking komt voor toepassing van een herstelmaatregel als bedoeld in artikel 2.7 Wht, of diens partner, bedoeld in artikel 3.1, eerste lid, onderdelen b of c, Wht, te kunnen benaderen om voor de opeisbare vorderingen tot een oplossing te komen. Indien de afkoelingsperiode op grond van artikel 2.20 Wht van de aanvrager kinderopvangtoeslag of diens partner meer dan zes maanden daarvoor aangevangen is. Aangezien er anders verschillende wijzigingen noodzakelijk zijn die leiden tot complexe wijzigingsopdrachten, is ervoor gekozen om artikel 6.11, tiende lid, Wht in zijn geheel te vervangen. Deze eerste wijziging heeft te maken met de passage «en voor wie de afkoelingsperiode, bedoeld in artikel 2.20, meer dan zes maanden geleden is aangevangen». Dit heeft betrekking op de gedupeerde aanvrager en diens partner en het is daarom logischer om die toevoeging direct daarna op te nemen in plaats van na de passage over de gegevens die verstrekt mogen worden. De tweede wijziging die wordt voorgesteld ten opzichte van de huidige tekst is het toevoegen van de ex-partner die in aanmerking komt voor de compensatie, bedoeld in artikel 2.14h, eerste lid, Wht, en aan wie deze is toegekend, aan artikel 6.11, tiende lid, Wht. Hierdoor wordt het voor de gerechtsdeur-waarder mogelijk om ook gegevens die betrekking hebben op schulden van ex-partners te verstrekken. Tot slot wordt voorgesteld om «gerechtelijke schulden» te vervangen door «schulden en bijkomende kosten». In genoemd tiende lid is opgenomen dat het bedrag aan gerechtelijke schulden kan worden verstrekt. Door deze wijziging kunnen daarnaast gegevens over schulden die in behandeling zijn bij een gerechtsdeur-waarder, maar waarvoor nog geen executoriale titel is behaald, en kosten die behoren bij de hoofdsom (zoals rente of incassokosten) worden verstrekt en kan hiervoor een oplossing worden gezocht.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 9.1 van de Wet hersteloperatie toeslagen)

In artikel 9.1, tweede lid, Wht is een hardheidsclausule opgenomen die de Minister van Financiën de bevoegdheid geeft om bij de uitvoering van brede ondersteuning voor de gedupeerde aanvrager van een kinderopvangtoeslag die in het buitenland woont in een bijzondere situatie waarin niet in is voorzien en waarin toepassing van de wetsbepaling tot een zeer onbillijke uitkomst leidt, af te wijken van deze wettelijke bepaling. In de Wet aanvullende regelingen hersteloperatie toeslagen is per abuis geen bepaling opgenomen om de hardheidsclausule uit te breiden met de bepalingen die zien op de brede ondersteuning voor ex-partners en nabestaanden van de gedupeerde aanvrager in het buitenland.

Om de brede ondersteuning voor de hiervoor genoemde ex-partner in het buitenland aan de hardheidsclausule toe te voegen wordt voorgesteld artikel 9.1, tweede lid, onderdeel a, Wht aan te passen door een verwijzing naar artikel 2.15a Wht op te nemen (artikel IX, onderdeel B, onder 1).

Voorgesteld wordt aan deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot en met 15 juli 2023. Dat is de inwerkingtredingsdatum van de Wet aanvullende regelingen hersteloperatie toeslagen als gevolg waarvan de ex-partner-regeling aan de Wht is toegevoegd.

Om te regelen dat de brede ondersteuning voor de hiervoor genoemde nabestaanden in het buitenland ook aan de hardheidsclausule wordt toegevoegd, wordt voorgesteld in artikel 9.1, tweede lid, onderdeel a, Wht een verwijzing naar artikel 2.15b Wht op te nemen. Genoemd artikel 2.15b Wht wordt als gevolg van artikel I, onderdeel Q, van de Wet aanvullende regelingen hersteloperatie toeslagen toegevoegd aan de Wet hersteloperatie toeslagen. Artikel I, onderdeel Q, van de Wet aanvullende regelingen hersteloperatie toeslagen zal in werking treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Daarom wordt voorgesteld de uitbreiding van de hardheidsclausule op hetzelfde tijdstip in werking te laten treden als artikel I, onderdeel Q, van de Wet aanvullende regelingen hersteloperatie toeslagen.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en B (artikel 25c van de Invorderingswet 1990)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, betreffen de voorgestelde wijzigingen van artikel 25c IW 1990 reparaties van ongewenste uitkomsten van de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap.

De emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder heeft op basis van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001 tot gevolg dat zich een fictieve vervreemding voordoet. Het vervreemdingsvoordeel als gevolg van de fictieve vervreemding wordt via een conserverende belastingaanslag in de heffing betrokken, maar voor de in dat kader verschuldigde belasting wordt onder voorwaarden uitstel van betaling verleend.

Artikel 25c IW 1990 regelt, in aanvulling op artikel 25, achtste lid, IW 1990, dat het uitstel van betaling dat is verleend aan een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder met een conserverende belastingaanslag, geheel of gedeeltelijk wordt beëindigd bij schuldtoenamen boven het maximumbedrag, bedoeld in artikel 4.14a Wet IB 2001. Daarmee wordt *grosso modo* bewerkstelligd dat een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder op een soortgelijke wijze wordt behandeld als een in Nederland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder. Onder de huidige wettekst zou in de situatie van een schuldtoename boven het maximumbedrag na emigratie waarbij Nederland geen heffingsrecht heeft een schuldtoename echter niet tot een toename van het maximumbedrag leiden maar wel tot het geheel of gedeeltelijk vervallen van het uitstel van betaling. Vanwege het niet laten toenemen van het maximumbedrag zou dit bij een gelijkblij-

vende schuld jaarlijks leiden tot het vervallen van het uitstel van betaling voor zover het bij emigratie vastgestelde maximumbedrag is overschreden totdat de conserverende belastingaanslag volledig is voldaan. Bij een gelijkblijvende schuld is dit echter een onwenselijke uitkomst. In de binnenlandse situatie leidt een schuldtoename namelijk wel tot het toenemen van het maximumbedrag op grond van artikel 4.14a, tweede lid, Wet IB 2001. Voorgesteld wordt dan ook om artikel 25c, eerste lid, IW 1990, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023, zodanig aan te passen dat het uitstel van betaling uitsluitend vervalt voor zover het verschil tussen de totale som van de schulden en het maximumbedrag, bedoeld in artikel 4.14a, tweede lid, Wet IB 2001, niet eerder heeft geleid tot intrekking van het uitstel van betaling. Daarmee worden de binnenlandse situatie en de buitenlandse situatie gelijk behandeld. Daarnaast is het mogelijk dat een aanmerkelijkbelanghouder na emigratie een nieuwe – buiten Nederland gevestigde – vennootschap opricht en daarbij vervolgens een lening aangaat. Onder de huidige wettekst zou dit bij een schuld(toename) boven het maximumbedrag leiden tot (gehele of gedeeltelijke) invordering van de conserverende belastingaanslag, terwijl een dividenduitkering van diezelfde vennootschap niet zou leiden tot beëindiging van het uitstel van betaling. Met het voorgestelde artikel 25c, tweede lid (nieuw), IW 1990 wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 bewerkstelligd dat een lening van een vennootschap waarin na emigratie een aanmerkelijk belang is verkregen niet tot gevolg heeft dat het verleende uitstel moet worden beëindigd. Met deze voorgestelde wijziging wordt tevens geregeld dat deze reparatie niet ziet op de situatie waarin indirect via een buiten Nederland gevestigde vennootschap bovenmatig wordt geleend van vennootschappen ter zake waarvan aan de belastingschuldige een conserverende belastingaanslag is opgelegd. In die situatie leidt de bovenmatige lening wel tot (gehele of gedeeltelijke) invordering van de conserverende belastingaanslag.⁶² Voorgesteld wordt de genoemde wijzigingen tot en met 1 januari 2023 terug te laten werken aangezien dit reparaties betreft van maatregelen uit de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap die per 1 januari 2023 in werking is getreden.

Tot slot wordt voorgesteld om per 1 januari 2024 de in artikel 25c, eerste lid, IW 1990 opgenomen verwijzing naar het box 2-tarief aan te passen aan het per 1 januari 2024 in te voeren progressieve tarief. Dat tarief bedraagt 24,5% voor de eerste € 67.000 aan belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en 31% voor het meerdere. Daarnaast wordt voorgesteld artikel 25c, eerste lid, derde zin, IW 1990 per 1 januari 2024 te verwerken in het voorgestelde artikel 25c, tweede lid, IW 1990, onder vernummering van het huidige artikel 25c, tweede lid (nieuw), IW 1990 tot derde lid. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel XXXA van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer)

Ingevolge de in de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer (WMEBV) opgenomen wijzigingen van de Awb mag voor het verkeer met een bestuursorgaan het gebruik van de elektronische weg niet worden voorgeschreven voor een bericht dat tot een of meer geadresseerden is gericht (artikel 2:7, tweede lid, Awb). Daarnaast kan een bestuursorgaan een bericht dat tot een of meer geadresseerden is gericht, slechts elektronisch verzenden voor zover de geadresseerde uitdrukkelijk kenbaar heeft gemaakt dat hij langs deze weg voldoende bereikbaar is (artikel 2:8 Awb).

⁶² Op grond van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, Wet IB 2001.

Ondernemers in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelastingplichtige lichamen die de willekeurige afschrijving milieubedrijfsmiddelen (Vamil), energie-investeringsaftrek (EIA) of milieu-investeringsaftrek (MIA) willen toepassen, moeten hun investering langs de daartoe geopende elektronische weg aanmelden bij de voor deze regelingen verantwoordelijke uitvoeringsorganisatie, de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). Deze elektronische meldplicht is momenteel via delegatiebepalingen⁶³ opgenomen in verschillende uitvoeringsregelingen⁶⁴. Om te waarborgen dat de elektronische meldplicht voor de Vamil, EIA en MIA blijft bestaan, dient dit ingevolge de WMEBV te worden opgenomen in de wet. Dit wordt bewerkstelligd door een wijziging van de artikelen 3.36 (Vamil), 3.42 (EIA) en 3.42a (MIA) Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om hierin op te nemen dat de betreffende investeringen langs de daartoe geopende elektronische weg moeten worden aangemeld. Omdat hiermee wordt afgeweken van de artikelen 2:7, tweede lid, en 2:8 Awb doordat de elektronische weg verplicht wordt voorgeschreven, wordt die afwijking ook expliciet wettelijk verankerd. Met de voorgestelde wetswijzigingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de huidige uitvoeringspraktijk. Het betreft enkel het wettelijk formaliseren van de huidige (aanmeld)procedure. Hiermee wordt niet afgeweken van de al jaren bestaande verplichting voor ondernemers om een elektronische melding te doen voor toepassing van de Vamil, EIA of MIA.⁶⁵ Voorgesteld wordt deze aanvullende benodigde aanpassing van de WMEBV, die niet eerder in werking zal treden dan met ingang van 1 januari 2024, mee te nemen in het onderhavige wetsvoorstel, waarbij – voor het geval dat genoemde wet in werking treedt met ingang van 1 januari 2024 – tevens wordt geregeld dat de voorgestelde aanpassing van de WMEBV toepassing vindt voordat die wet wordt toegepast. Tevens wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om artikel 3.42a, zevende lid, Wet IB 2001 tekstueel in lijn te brengen met artikel 3.42, zesde lid, Wet IB 2001. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XI, onderdeel B (artikel XXXI van de Wet modernisering elektronisch bestuurlijk verkeer)

Ingevolge de in de WMEBV opgenomen wijzigingen van de Awb mag voor het verkeer met een bestuursorgaan het gebruik van de elektronische weg niet worden voorgeschreven voor een bericht dat tot een of meer geadresseerden is gericht (artikel 2:7, tweede lid, Awb). Daarnaast kan een bestuursorgaan een bericht dat tot een of meer geadresseerden is gericht, slechts elektronisch verzenden voor zover de geadresseerde uitdrukkelijk kenbaar heeft gemaakt dat hij langs deze weg voldoende bereikbaar is (artikel 2:8 Awb). Als gevolg van het amendement Leijten geldt dit niet alleen voor het berichtenverkeer met natuurlijke personen, maar ook voor het berichtenverkeer met rechtspersonen. In de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) zijn S&O-inhoudingsplichtigen en S&O-belastingplichtigen echter verplicht gesteld om het aanvraagproces voor de S&O-afdrachtvermindering via de elektronische weg te laten verlopen. Om te waarborgen dat deze verplichting blijft bestaan, wordt voorgesteld ook in artikel 22, tweede lid, WVA te benoemen dat daarbij van de artikelen 2:7, tweede lid, en 2:8 Awb kan worden afgeweken. Deze uitzondering op de Awb is voor S&O-belastingplichtigen (natuurlijke personen als bedoeld in artikel 27 WVA) al meegenomen in artikel XXXI WMEBV, maar voor

⁶³ Artikel 3.36, eerste lid, Wet IB 2001 (Vamil), artikel 3.42, zesde lid, Wet IB 2001 (EIA) en artikel 3.42a, zevende lid, Wet IB 2001 (MIA).

⁶⁴ Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001, Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001 en Meldingsregeling milieu-investeringsaftrek 2001.

⁶⁵ Zie ook Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, p. 22.

S&O-inhoudingsplichtigen (naast natuurlijke personen ook rechtspersonen als bedoeld in artikel 22 WVA) nog niet. Voorgesteld wordt deze aanvullende benodigde aanpassing van artikel XXXI WMEBV, dat niet eerder in werking zal treden dan met ingang van 1 januari 2024, mee te nemen in het onderhavige wetsvoorstel, waarbij – voor het geval dat genoemd artikel in werking treedt met ingang van 1 januari 2024 – tevens wordt geregeld dat de voorgestelde wijziging van artikel XXXI WMEBV toepassing vindt voordat de WMEBV wordt toegepast.

Artikel XVII

Artikel XIII (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere datum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

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

De Staatssecretaris van Financiën,
A. de Vries