

Vergaderjaar 2022–2023

**36 342**

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

**Nr. 4**

### **ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 22 maart 2023 en het nader rapport d.d. 13 april 2023, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 15 februari 2023, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 22 maart 2023, no. W06.23.00030/III, bied ik U, mede namens de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen & Douane, hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

*Het wetsvoorstel bevat uiteenlopende fiscale maatregelen waarvan het wenselijk is dat deze per 1 januari 2024 in werking treden. Het betreft zowel wijzigingen van vooral technische of redactionele aard, als wijzigingen van meer inhoudelijke aard.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen opmerkingen over de wijzigingen van vooral technische of redactionele aard. Wel maakt zij opmerkingen over de ontoereikende toelichting op de uitvoeringsgevolgen van het wetsvoorstel. Daarnaast maakt de Afdeling opmerkingen over het ontbreken van een kader bij het gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten, de aanpassing in de bewijslast voor giften in natura in de giftenaftrek, de wijze van het bieden van rechtsbescherming ter zake*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

van een bij voorlopige aanslag inkomstenbelasting (IB) of vennootschapsbelasting (Vpb) gegeven beschikking belastingrente en een aanpassing in het verschoningsrecht in het fiscale domein. In verband daarmee is aanpassing van het wetsvoorstel en de toelichting wenselijk.

## 1. Uitvoeringsgevolgen

De toelichting vermeldt dat de maatregelen van het wetsvoorstel door de Belastingdienst zijn beoordeeld met een uitvoeringstoets en dat voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding.<sup>2</sup>

Recent is de Staatssecretaris van Financiën in een brief nader ingegaan op de situatie van de ICT bij de Belastingdienst.<sup>3</sup> Daarin wordt beschreven dat sprake is van achterstallig onderhoud doordat in het verleden onvoldoende is geïnvesteerd in modernisering en vernieuwing. De schaarse ICT-capaciteit moet steeds verdeeld worden over beheer en onderhoud, modernisering van systemen, implementatie van nationale en Europese wetgeving en onvoorzienbare maatregelen.

In het verleden hebben achtereenvolgende wijzigingen in de prioritering ertoe geleid dat de modernisering van ICT-systemen van de Belastingdienst in de tijd is verschoven. Daardoor kon het verouderende ICT-landschap ontstaan. De ICT-capaciteit is de komende jaren volledig ingepland. Daardoor is er deze kabinetsperiode in beginsel geen ruimte meer voor grote beleidswijzigingen zonder aanpassing van de planning. Om te voorkomen dat nieuwe verzoeken ertoe leiden dat de modernisering van de ICT-systemen op de tweede plaats komt te staan, vergt dat, zoals voornoemde brief vermeldt, van alle betrokken partijen dat de ruimte wordt geboden om de ICT-voorzieningen weer volledig op orde te krijgen.

Tegen deze achtergrond en de beperkte ICT-capaciteit merkt de Afdeling het volgende op.

Om een gedegen afweging te kunnen maken inzake de prioritering en het gewenste beslag op het IV-portfolio, is het nodig dat niet alleen een uitvoeringstoets wordt opgesteld waarin de Belastingdienst kenbaar maakt welke (ICT-)gevolgen een voorstel heeft. Het is tevens nodig dat de wetgever een expliciete weging maakt van deze gevolgen ten opzichte van verwachte gevolgen van andere voorstellen. Om deze weging goed te kunnen maken is het nodig dat de regering in de toelichting kenbaar maakt welke uitdagingen uit de uitvoeringstoetsen naar voren komen en in hoeverre deze uitdagingen al dan niet reden zijn om maatregelen te herzien qua vormgeving of planning.

In het wetsvoorstel ontbreekt deze analyse. In de toelichting wordt alleen vermeld dat de Belastingdienst alle maatregelen uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding en dat de gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd.<sup>4</sup> Daarbij wekt de toelichting de indruk dat alle maatregelen zonder meer uitvoerbaar zijn.

Uit de uitvoeringstoets van de maatregel die ziet op naamswijziging van de Belastingdienst/Toeslagen in Dienst/Toeslagen komt echter een redelijk grote impact op het IV-portfolio van de Belastingdienst naar voren.

<sup>2</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 9.

<sup>3</sup> Brief van 22 februari 2023, Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1174.

<sup>4</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 9.

*Daardoor lopen bij prioritering van deze maatregel andere maatregelen vertraging op. Een weging van deze impact en een analyse waarom juist deze maatregel voorrang zou moeten krijgen in de genoemde prioritering, ontbreekt echter in de toelichting.*

*Uit de uitvoeringstoets bij de maatregel over het elektronisch berichtenverkeer blijkt dat de uitvoeringsgevolgen nog niet voldoende in kaart gebracht kunnen worden. De impact van het wetsvoorstel is niet concreet te bepalen ten aanzien van de complexiteitsgevolgen, uitvoeringskosten en personele gevolgen, omdat deze afhankelijk zijn van toekomstige wijzigingen. Ook dit is niet nader toegelicht.*

*De toelichting van een wetsvoorstel dient zelfstandig leesbaar te zijn en het is niet toereikend om voor de uitvoeringsgevolgen alleen naar de uitvoeringstoetsen te verwijzen. Daarom adviseert de Afdeling in de toelichting de uitvoeringsgevolgen van de verschillende maatregelen in dit voorstel volledig in kaart te brengen en de daarbij noodzakelijk te maken keuzes qua prioritering nader te motiveren. De Afdeling merkt op dat zij ook bij andere voorstellen de gemaakte keuzes voor de uitvoering in het licht van de stellen prioriteiten telkens opnieuw zal beoordelen, mede in het licht van de eerder gestelde prioriteiten.*

Het kabinet onderschrijft het belang dat de Afdeling hecht aan de gevolgen van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 voor de uitvoering. In het coalitieakkoord<sup>5</sup> is aangegeven dat het samenspel tussen uitvoering en beleid erg belangrijk is om tot effectief beleid te komen waarmee een bijdrage geleverd kan worden aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. De Belastingdienst en het kabinet werken intensief aan het verbeteren van de samenwerking tussen beleid en uitvoering.

Het is belangrijk om inzicht te geven in de uitvoerbaarheid van nieuwe beleidsmaatregelen en eventuele prioriteringsvraagstukken. Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst moeten worden uitgevoerd. De Belastingdienst geeft vervolgens een voorlopig beeld van de uitvoerbaarheid van maatregelen en de mogelijke keuzes hierin. Op het moment dat het wetsvoorstel gereed is, vindt een uitvoeringstoets plaats.

Het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 bevat hoofdzakelijk maatregelen die beperkt van omvang of technisch van aard zijn. Dit wordt gereflecteerd in de uitvoeringstoetsen waaruit blijkt dat alle maatregelen slechts een beperkte impact hebben op de uitvoering. Het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 is ook in zijn geheel uitvoerbaar. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaaf-

<sup>5</sup> Coalitieakkoord Rutte IV «Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst».

baarheid wordt ingeboet. Desalniettemin vergen voorgenomen maatregelen een flinke inspanning van de Belastingdienst. In het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 geldt deze inspanning bijvoorbeeld voor de maatregel met betrekking tot de naamswijziging van de Belastingdienst/Toeslagen in Dienst Toeslagen. Deze maatregel doet in zijn totaliteit een beroep van circa 400 dagen op de IV-capaciteit van de Belastingdienst en Toeslagen. Het gaat hierbij om een optelsom van veel kleine, relatief simpele aanpassingen in een groot aantal verschillende brieven en/of onderdelen van de website. Waar dat noodzakelijk is, wordt geborgd dat de wijzigingen per 1 januari 2024 verwerkt zijn. Op andere punten worden de wijzigingen meegenomen met andere systeemaanpassingen. Daardoor kan het bijvoorbeeld gebeuren dat de naamswijziging bij een aantal brieven of website-onderdelen pas in de loop van 2024 worden gerealiseerd. Doordat het zeer kleine wijzigingen binnen een groot aantal systemen betreft, treedt binnen die systemen niet of nauwelijks verdringing van werkzaamheden op. Gelet op de grote druk op het IV-portfolio, neemt de Dienst Toeslagen desalniettemin altijd een standaardwaarschuwing op dat het implementeren van de maatregel ook betekent dat andere werkzaamheden vertraging kunnen oplopen. Dat kan indien nodig aanleiding zijn om met bewindspersonen en de Kamer discussie te voeren over deze prioritering. De Afdeling heeft in dit geval vragen gesteld bij de keuze om dit voorstel te prioriteren. Naar de mening van het kabinet is deze prioritering gerechtvaardigd omdat de impact op de IV beperkt is en met bovenstaande aanpak geen verdringing optreedt. Met dit voorstel wordt de ontvlechting die in 2020 is ingezet, afgerond. Zo is ook voor burgers duidelijker met welk loket zij te maken hebben.

Daarnaast is bij de maatregel over het elektronisch berichtenverkeer in de memorie van toelichting in de paragraaf over de uitvoeringsgevolgen een nadere uitleg gegeven over de resultaten van de uitvoeringstoets. Hiermee is verduidelijkt dat deze maatregel per 1 januari 2024 uitvoerbaar wordt geacht door de Belastingdienst. Omdat de maatregel zelf eigenlijk geen directe uitvoeringsgevolgen heeft, is de impact ten aanzien van complexiteitsgevolgen, uitvoeringskosten en personele gevolgen niet concreet te bepalen. Verduidelijkt is dat die impact afhankelijk is van daadwerkelijke toekomstige aanpassingen in de wijze waarop het elektronische berichtenverkeer plaatsvindt. Pas als daartoe een concreet voorstel wordt gedaan, kan een concrete impactbepaling plaatsvinden door middel van een uitvoeringstoets.

In de memorie van toelichting is ook naar aanleiding van het advies de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024 in zijn geheel nader toegelicht.

## *2. Afwegingskader goedkeurende beleidsbesluiten*

*In het wetsvoorstel worden zes goedkeurende beleidsbesluiten gecodificeerd die in de praktijk al worden toegepast en waarvan er vier zijn afgegeven vooruitlopend op wetgeving.<sup>6</sup> De Afdeling acht het van belang dat goedkeurende beleidsbesluiten worden gecodificeerd in wetgeving. Er zit echter een grote variëteit in de snelheid waarmee voornoemde goedkeurende beleidsbesluiten worden gecodificeerd, variërend van circa twee jaar tot circa negentien jaar.*

---

<sup>6</sup> Dit betreft de goedkeuring inzake leefvervoer, afkoop en revisierente, het opfokken en opkweken van diensten en een aftrekbeperking btw voor de horeca. De goedkeuring inzake uitgezonden ambtenaren ziet op toepassing van de hardheidsclausule van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De goedkeuring inzake beëindiging periodieke giften lijkt te zijn uitgebracht in het kader van wetsuitleg of redelijke wetstoepassing (interpretatief besluit).

*De Afdeling wees in eerdere adviezen (Belastingplan 2022 en Fiscale verzamelwet 2023) reeds op de problematiek van het veelvuldig inzetten van goedkeurende beleidsbesluiten als instrument en de werkwijze die daarbij wordt gehanteerd. Tevens adviseerde de Afdeling een kader te ontwikkelen met voorwaarden voor de inzet van beleidsbesluiten. In fiscale regelgeving bestaat een delicate balans tussen het legaliteitsbeginsel van artikel 104 van de Grondwet en het evenredigheidsbeginsel. De Afdeling benadrukte in dat verband het belang van het legaliteitsbeginsel als waarborg tegen ongelijke behandeling en willekeur bij massale processen zoals bij die van belastingen. Voorts wees zij erop dat de ruimhartige inzet van dit instrument afbreuk doet aan de positie van de Staten-Generaal. Beleidsbesluiten komen immers tot stand zonder de gebruikelijke democratische waarborgen.*

*Tegelijkertijd kan het in de rede liggen om in voorkomende gevallen recht te doen aan belastingplichtigen die geraakt worden door bepaalde wettelijke hardheden waarvan het niet langer gewenst is deze onverkort te blijven toepassen.<sup>7</sup> Daarom kan juist in fiscale regelgeving voornoemd kader – mits verantwoord en evenwichtig – dienstbaar zijn om enerzijds waar dat passend is inzet van dit instrument te faciliteren en anderzijds het gebruik daarvan te begrenzen. Onder meer de toegestane reikwijdte van dergelijke goedkeuringen alsmede de termijn waarbinnen dergelijke goedkeuringen in een wet moeten worden omgezet om de positie van de Staten-Generaal te waarborgen, zijn belangrijke onderdelen van een dergelijk kader. Daarbij is ook van belang in welke gevallen het uitvaardigen van een goedkeurend beleidsbesluit zou mogen prevaleren boven het rechtstreeks indienen van een wetsvoorstel. Snelheid om regelgeving tot stand te brengen kan geen doorslaggevend argument zijn.*

*Het wetsvoorstel onderstreept zowel vanwege de variëteit in snelheid van codificatie als vanwege de reikwijdte van sommige goedkeuringen,<sup>8</sup> dat een verantwoord en evenwichtig afwegingskader wordt gemist, met voorwaarden waaronder het gebruik van een goedkeurend beleidsbesluit aanvaardbaar kan zijn.*

*De Afdeling adviseert prioriteit toe te kennen aan het opstellen en invoeren van een dergelijk kader.*

In haar advies bij het Belastingplan 2022,<sup>9</sup> de Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022<sup>10</sup> en de Fiscale verzamelwet 2023<sup>11</sup> is de Afdeling ook ingegaan op het gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten die worden gecodificeerd nadat ze in de praktijk al worden toegepast. De Afdeling heeft hierbij geadviseerd om een afwegingskader op te stellen

<sup>7</sup> Waarmee de Afdeling niet doelt op toepassing van artikel 63 AWR waar het gaat om onbillikheden van overwegende aard die niet zijn voorzien bij invoering van een wettelijke regeling.

<sup>8</sup> Dit betreft in het bijzonder de goedkeuring inzake een verlaagd btw-tarief voor opfok- en opkweekdiensten. Deze goedkeuring is tot stand gekomen naar aanleiding van het zogenoemde Stenholmen-arrest (HvJ EU 1 april 2004, ECLI:EU:C:2004:213). Op basis van de goedkeuring is ondanks het arrest het verlaagde btw-tarief toegepast gebleven op opfok- en opkweekdiensten. Door de op 5 april 2022 aangenomen Richtlijn (EU) 2022/542 zijn de mogelijkheden om het verlaagde btw-tarief toe te passen verruimd, hetgeen de basis vormt om de goedkeuring te codificeren.

<sup>9</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 13 september 2021 over het wetsvoorstel Belastingplan 2022, (W06.21.0273/III), Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 4–6.

<sup>10</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 13 april 2022 over het wetsvoorstel Wet aanvullende fiscale koopkrachtmaatregelen 2022 (w06.22.0055/III), Kamerstukken II 2021/22, 36 088, nr. 4, p. 1.

<sup>11</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 20 april 2022 over het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023, (W06.22.0011/III), Kamerstukken II, 2021/22, 36 107, nr. 4, p. 1–3.

met de voorwaarden waaronder het gebruik van een (goedkeurend) beleidsbesluit aanvaardbaar kan zijn om vooruitlopend op wetgeving in te zetten. De Afdeling wijst in onderhavig advies terecht op het verschil tussen de mogelijkheid dergelijke beleidsbesluiten te treffen, en toepassing van artikel 63 AWR.

Het kabinet neemt het advies van de Afdeling ter harte om prioriteit toe te kennen aan het opstellen en invoeren van een dergelijk afwegingskader. Tegelijkertijd vereist het opstellen van een afwegingskader voor het gebruik van een (goedkeurend) beleidsbesluit de nodige zorgvuldigheid, aangezien sprake is van een delicate balans tussen het legaliteitsbeginsel van artikel 104 van de Grondwet en het evenredigheidsbeginsel, zoals de Afdeling ook schrijft. Momenteel werkt het kabinet een afwegingskader uit voor de voorwaarden waaronder het gebruik van een beleidsbesluit aanvaardbaar kan zijn om vooruitlopend op wetgeving in te zetten. Wij zenden de beide Kamers zo spoedig mogelijk een brief waarin wij, mede namens de Minister van Financiën, over dit afwegingskader informeren.

### 3. Giftenaftrek

*Op basis van het wetsvoorstel moet de belastingplichtige voor giften in natura die plaatsvinden vanaf 1 januari 2024 en waarvan de gezamenlijke waarde in het economische verkeer € 10.000 of meer per kalenderjaar bedraagt, de waarde in het economische verkeer doen blijken met een onafhankelijk taxatierapport of een factuur.*

*De Afdeling merkt daarover het volgende op.*

#### a. Bewijslast

*De belastingplichtige die giften wil aftrekken heeft ook nu al de bewijslast dat hij de gift heeft gedaan en wat de waarde hiervan is. Het voorstel verzwart de bewijslast voor giften in natura. In plaats van het gebruikelijke «aannemelijk maken», moet de belastingplichtige nu de waarde «doen blijken». De toelichting geeft als reden daarvoor dat de waardering van giften in natura niet altijd eenvoudig is en kan leiden tot fouten of discussie.*

*De maatregel heeft volgens de toelichting verwaarloosbare budgettaire effecten.<sup>12</sup> Uit de toelichting blijkt dat niet bekend is in hoeveel gevallen de waarderingsproblematiek aan de orde is. Er zijn volgens de toelichting minder dan 5.000 gevallen/huishoudens met giften van boven de € 10.000 en een onbekend deel daarvan heeft betrekking op giften in natura. Ook is het volgens de toelichting voor zeer kostbare giften al gebruikelijk dat er onafhankelijke taxaties worden opgesteld.<sup>13</sup>*

*Het is de Afdeling niet duidelijk wat het nut en de noodzaak is van deze maatregel en of een verzwaring van de bewijslast voor deze specifieke gevallen wel proportioneel is gezien de beperkte groep gevallen, de verwaarloosbare budgettaire opbrengst en de toename in administratieve lasten en kosten voor belastingplichtigen.*

<sup>12</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 4.

<sup>13</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 7.

*Eenzelfde verzwaaring geldt niet voor andere fiscale regelingen waarbij een soortgelijke waardebeoordeling aan de orde kan zijn, zoals de aftrek van kosten in natura binnen de ondernemings sfeer.<sup>14</sup> Ook dan kan de waardebeoordeling van elementen in natura niet eenvoudig zijn en kunnen zich fouten en discussies voordoen. Uitbreiding ligt dan ook niet voor de hand. De toelichting maakt niet duidelijk wat de genoemde verzwaaring voor de giftenaftrek rechtvaardigt en waarom deze in tegenstelling tot elders in de belastingwet binnen de giftenaftrek nodig zou zijn.*

#### *b. Cumulatie*

*Nu de gestelde ondergrens van € 10.000 per belastingplichtige voor het totaal aan periodieke of andere giften per kalenderjaar geldt, kunnen meerdere giften in een kalenderjaar samen de gestelde ondergrens overschrijden. Daardoor is voor elke gift een onafhankelijk taxatierapport of factuur noodzakelijk om de betreffende gift in aanmerking te kunnen nemen.<sup>15</sup> Dit kunnen dus ook (deels) zeer kleine giften betreffen. Als de belastingplichtige een fiscale partner heeft, wordt de ondergrens verdubbeld tot € 20.000 voor de belastingplichtige en zijn partner samen.*

*Aanvankelijk werd volgens de toelichting gedacht aan een ondergrens van € 2.500. Deze grens is volgens de toelichting verhoogd naar € 10.000 vanwege de kosten van het laten opstellen van een onafhankelijk taxatierapport en administratieve lasten voor de doneur/belastingplichtige. Die kosten en administratieve lasten zouden hiermee verhoudingsgewijs binnen de perken blijven. Wel zouden hiermee de uitwassen, met grote handhavingsrisico's, worden bestreden.<sup>16</sup>*

*De Afdeling merkt op dat deze motivering ontoereikend is in het licht van de genoemde cumulatie van meerdere (kleine) giften in een kalenderjaar. Hierdoor kan alsnog voor giften van bijvoorbeeld € 500 gelden dat een onafhankelijk taxatierapport of factuur vereist is met bijbehorende kosten en administratieve lasten. Niet goed valt in te zien dat dergelijke bedragen aan giften kunnen worden geschaard onder het bestrijden van uitwassen met grote handhavingsrisico's. Evenmin wordt uit de toelichting duidelijk waarom tussen verschillende giften die een belastingplichtige binnen een kalenderjaar doet, per definitie een zodanige samenhang bestaat dat cumulatie gerechtvaardigd zou zijn.*

*Ook blijkt niet uit de toelichting waarom voor belastingplichtigen met een fiscale partner een andere mate van bewijsvoering geldt dan voor belastingplichtigen zonder een fiscale partner. De noodzaak van het verzoeken van de bewijslast om grote handhavingsrisico's te bestrijden zou moeten worden gezien vanuit de betreffende gift en niet zozeer vanuit de vraag of iemand al dan niet een partner heeft. Tenzij dit een risico verhogende factor zou zijn, maar dat blijkt niet uit de toelichting.*

*Op grond van het wetsvoorstel kan voor eenzelfde gift in natura de ene belastingplichtige geconfronteerd worden met een verzwaarde bewijslast, terwijl op een andere belastingplichtige slechts de gewone bewijslast rust. Dit zou dan afhankelijk zijn van het verschil in het al dan niet hebben van een fiscale partner en/of het doen van meerdere giften waardoor de*

<sup>14</sup> Bijvoorbeeld een bedrijf dat honderd laptops aan een school geeft onder de noemer «sponsoring» hoeft niet aan de verzwaarde bewijslast te voldoen (dit vormt immers een zakelijke kostenpost), terwijl een bedrijf dat diezelfde laptops geeft onder de noemer van een gift wel met de verzwaarde bewijslast wordt geconfronteerd.

<sup>15</sup> Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld een schilderij van € 25.000 en een vijf jaar oude laptop ter waarde van € 150 schenkt, zijn twee afzonderlijke taxaties nodig, die waarschijnlijk ook niet door dezelfde taxateur kunnen worden uitgevoerd.

<sup>16</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 2.5.

*drempel wordt overschreden. De toelichting besteedt hieraan geen aandacht en geeft ook geen rechtvaardiging voor dit verschil in behandeling.*

### *c. Conclusie*

*De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan, het nut en de noodzaak van de bewijslastverzwaring en de rechtvaardiging van het verschillend behandelen van dezelfde transacties in natura duidelijker te motiveren en zo nodig het voorstel aan te passen.*

De Afdeling heeft twee opmerkingen bij het voorstel voor giften in natura.

Bij giften in natura is het lastig aannemelijk te maken dat de gift is gedaan, wat deze inhield en de waarde van de gift. Resultaat is dat dit voor zowel de schenker, de ontvanger als de Belastingdienst arbeidsintensief is. De voorgestelde maatregel komt voort uit signalen van de Belastingdienst dat het in de praktijk vaak niet eenvoudig is voor belastingplichtigen om de waarde in het economische verkeer van de giften in natura te bepalen. Het kan daarbij gaan om zeer grote bedragen waardoor zich uitwassen kunnen voordoen. Voor de Belastingdienst is het moeilijk na te gaan en te controleren of er een gift is gedaan en wat de waarde van de gift is, vanwege het gebrek aan (contra-)informatie. De wens van de Belastingdienst om de handhaafbaarheid van de giftenaftrek ook op dit vlak te verbeteren, heeft geleid tot het voorstel van een werkgroep van ambtenaren van het Ministerie van Financiën en vertegenwoordigers van de Samenwerkende Brancheverenigingen Filantropie (SBF) om de voorwaarde te stellen dat giften in natura met een waarde in het economische verkeer van in totaal meer dan € 2.500 enkel voor aftrek in aanmerking komen als er een objectieve waardebepaling heeft plaatsgevonden.

Om de voorgestelde maatregel zo proportioneel mogelijk te laten zijn, wordt in dit wetsvoorstel een ondergrens van € 10.000 voorgesteld. Op deze wijze wordt voorkomen dat belastingplichtigen met alleen een of meer giften van in totaal meer dan € 2.500 worden gedwongen een onafhankelijk taxatierapport te laten opstellen. De administratieve lasten en kosten worden beperkt tot de belastingplichtigen die in totaal meer dan € 10.000 aan giften in natura doen in een kalenderjaar. Dit is een deel van de minder dan 5.000 gevallen/huishoudens met giften van boven de € 10.000 in een kalenderjaar. Daarbij gaat, anders dan de Afdeling heeft begrepen uit het aan haar ter advisering voorgelegde voorstel, het voorstel na aanpassing nog steeds uit van «aannemelijk maken» en niet van «doen blijken». Wel wordt bij het aannemelijk maken een vast bewijsmiddel van een taxatierapport of factuur verlangd. Hoewel deze groep met giften in natura in omvang relatief beperkt is, is dit wel de groep waarin de handhavingsrisico's zich voordoen. Hierbij speelt een belangrijke rol dat er geen structurele (contra-)informatie voor de Belastingdienst beschikbaar is in tegenstelling tot bij veel andere fiscale regelingen. Zo is er (ook) geen administratieplicht van de belastingplichtige. In deze zin is dan ook sprake van een noodzakelijke en proportionele maatregel.

De tweede opmerking van de Afdeling heeft betrekking op cumulatie. De ondergrens van € 10.000 geldt per belastingplichtige per kalenderjaar (€ 20.000 voor de belastingplichtige en zijn partner) en wordt toegepast op het totaal aan periodieke giften in natura in een kalenderjaar enerzijds en op het totaal aan andere giften per kalenderjaar anderzijds. Door de invoering van een ondergrens voor het totaal van de periodieke giften in een kalenderjaar en het totaal aan andere giften per kalenderjaar wordt

beoogd om extra administratieve lasten voor relatief kleinere giften in natura te voorkomen maar kan het inderdaad voorkomen dat ingeval het totaal aan giften hoger is de ondergrens, ook voor een daarin begrepen gift in natura van bijvoorbeeld € 500 het vaste bewijsmiddel van een taxatierapport of factuur wordt verlangd. Een alternatieve regeling zou zijn om een ondergrens van € 10.000 per gift in te voeren. Bezwaar van die ondergrens is dat voor bijvoorbeeld 5 verschillende giften van € 10.000 geen vast bewijsmiddel nodig zou zijn terwijl het wel gaat om een bedrag van € 50.000 aan giften in natura. Voorts zou het nodig zijn om te definiëren wat één gift zou zijn, zoals het voorbeeld van de Afdeling van een bedrijf dat honderd laptops geeft, illustreert (één gift of 100 giften). Gelet op het voorgaande is van dit alternatief afgezien.

Tot slot merkt de Afdeling op dat niet uit de toelichting blijkt waarom voor belastingplichtigen met een fiscale partner een andere mate van bewijsvoering geldt dan voor belastingplichtigen zonder een fiscale partner. Er is echter geen onderscheid tussen deze belastingplichtigen: de eis van het vaste bewijsmiddel van een taxatierapport of factuur geldt voor zowel belastingplichtige als zijn fiscale partner.

De wettekst en memorie van toelichting zijn op bovenstaande punten aangepast.

#### *4. Rechtsbescherming beschikking belastingrente*

*Het wetsvoorstel past de termijn aan waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt tegen een afwijzing van een verzoek om herziening van de beschikking belastingrente waarvan een bedrag is opgenomen op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag IB of Vpb. Hierdoor wordt verzekerd dat een belastingplichtige altijd gedurende een termijn van ten minste zes weken bezwaar kan maken.*

*Op grond van artikel 9.5, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en artikel 27, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) is, in afwijking van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26 AWR, een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting niet voor bezwaar vatbaar. Dit geldt, ter vereenvoudiging van het aanslagbiljet en verbetering van de rechtsbescherming, eveneens voor beschikkingen die afzonderlijk op het aanslagbiljet van de voorlopige aanslag zijn vermeld, waaronder de beschikking belastingrente. Wel kan een belastingplichtige een verzoek om herziening indienen. Eventuele afwijzing van zo'n verzoek gebeurt bij een voor bezwaar vatbare beschikking waartegen belastingplichtige in bezwaar kan komen.*

*De reden van het niet in bezwaar kunnen gaan tegen een voorlopige aanslag is om een onderscheid te maken tussen de fase waarin sprake is van het verzamelen en actualiseren van gegevens en de fase waarin sprake is van een geschil tussen de inspecteur en de belastingplichtige over de beoordeling van deze gegevens. Het officieel bezwaar moeten maken zou volgens de regering pas aan de orde moeten komen als daarvoor een noodzaak bestaat, die pas wordt gezien in de geschilfase.<sup>17</sup>*

*Een voorlopige aanslag wordt verrekend met de definitieve aanslag, waardoor tegen de bij voorlopige aanslag vastgestelde bestanddelen ook bezwaar kan worden gemaakt als de definitieve aanslag is opgelegd. Het bij een voorlopige aanslag in rekening gebrachte bedrag aan belastingrente wordt echter niet verrekend met de belastingrente op de definitieve*

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 27–28 en 49.

*aanslag. De beschikking belastingrente heeft, anders dan de voorlopige aanslag zelf, een definitief karakter. Niet is gemotiveerd waarom, ondanks dit onderscheid, voor de beschikking belastingrente dezelfde systematiek adequate rechtsbescherming biedt.*

*Als een belastingplichtige het niet eens is met het bedrag aan belastingrente dat bij de voorlopige aanslag in rekening wordt gebracht, heeft hij, gezien het definitieve karakter, een geschil hierover met de inspecteur. In lijn met het voorgaande zou het in een dergelijk geval voor de hand liggen rechtstreeks in bezwaar te kunnen gaan tegen de beschikking belastingrente. Desalniettemin dient de belastingplichtige eerst een herzieningsverzoek in te dienen en de afwijzing hierop af te wachten voordat hij officieel bezwaar kan maken. Het voorstel voorziet er specifiek voor de beschikking belastingrente in dat de belastingplichtige de volle termijn van zes weken heeft om bezwaar te maken tegen de afwijzing van het verzoek om herziening.*

*Dit roept de vraag op waarom niet in plaats daarvan rechtstreeks bezwaar kan worden gemaakt tegen het bedrag aan belastingrente bij een voorlopige aanslag.*

*De Afdeling adviseert dragend te motiveren waarom de gehanteerde werkwijze voor niet-definitieve elementen van de voorlopige aanslag passend geacht wordt voor elementen met een wel-definitief karakter, zoals in dit geval de beschikking belastingrente. De Afdeling adviseert in de toelichting op het voorgaande in te gaan en zo nodig het wetsvoorstel aan te passen.*

Een bij voorlopige aanslag opgelegde beschikking belastingrente heeft, anders dan de voorlopige aanslag zelf, een definitief karakter. De Afdeling vraagt toe te lichten waarom, ondanks dit onderscheid, voor de beschikking belastingrente dezelfde systematiek adequate rechtsbescherming biedt.

Het wetsvoorstel houdt in dat de termijn waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt tegen een afwijzing van een verzoek om herziening van een beschikking belastingrente, wordt vastgesteld op ten minste zes weken. De aanleiding daarvoor is dat in de praktijk is gebleken dat in sommige gevallen niet of korter dan zes weken bezwaar openstaat tegen een bij voorlopige aanslag gegeven beschikking belastingrente. De gekozen oplossing is de minst ingrijpende oplossing voor het gesignaleerde probleem.

Als bij een voorlopige aanslag een bedrag aan belastingrente in rekening wordt gebracht en de belastingplichtige daartegen of tegen de voorlopige aanslag zelf wil ageren, moet hij om herziening van die voorlopige aanslag of van die beschikking belastingrente verzoeken. De beschikking belastingrente wordt geacht onderdeel uit te maken van de voorlopige aanslag.<sup>18</sup> De reden dat bij invoering voor die systematiek is gekozen en de beschikking belastingrente niet als een voor bezwaar vatbare beschikking is aangemerkt, is dat de belastingplichtige niet meer niet-ontvankelijk kan worden verklaard in zijn bezwaar als hij in eerste instantie niet heeft geageerd tegen de belastingrente, maar alleen is opgekomen tegen de voorlopige aanslag. De koppeling van de beschikking belastingrente aan de voorlopige aanslag en de daarvoor geldende systematiek voor rechtsbescherming vindt daarmee zijn oorsprong in de wens van vereenvoudiging van het aanslagbiljet en verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Artikel 9.5, vijfde lid, Wet IB 2001 en artikel 27, vijfde lid, Wet Vpb 1969.

<sup>19</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 29.

Met de voorgestelde wijziging houdt het kabinet vast aan die systematiek. Een alternatieve oplossing is om de beschikking belastingrente aan te merken als een voor bezwaar vatbare beschikking, waartegen gedurende zes weken bezwaar openstaat. Voor die oplossing is om meerdere redenen niet gekozen. De termijn waarbinnen kan worden verzocht om herziening van de voorlopige aanslag en de daarbij gegeven beschikkingen kan langer zijn dan de reguliere bezwaartermijn van zes weken. Daarnaast kan het loskoppelen van de beschikking belastingrente van de herzieningsystematiek leiden tot twee parallelle procedures als de belastingplichtige het zowel niet eens is met de voorlopige aanslag als met de beschikking belastingrente. Hij moet zich dan ook tweemaal tot de inspecteur wenden. Dat betekent ook dat op één aanslagbiljet rechtsmiddelenverwijzingen moeten worden opgenomen met verschillende termijnen. Dat kan tot verwarring leiden bij belastingplichtigen. Dat vindt het kabinet onwenselijk. Om deze redenen verkiest het kabinet het behouden van het huidige systeem boven de mogelijke voordelen van rechtstreeks bezwaar tegen de beschikking belastingrente.

De memorie van toelichting is, vanwege het verzoek van de Afdeling om meer verduidelijking, op dit onderdeel uitgebreid.

##### *5. Verschoningsrecht in het fiscale domein*

*Het wetsvoorstel omvat een aanpassing van het fiscale verschoningsrecht. Deze aanpassing laat volgens de toelichting het verschoningsrecht inhoudelijk ongemoeid, maar codificeert richtinggevende jurisprudentie van de Hoge Raad over duiding van het verschoningsrecht. Dit vanwege de fundamentele aard van het verschoningsrecht en met het doel om buiten twijfel te stellen dat de regering geen andere invulling van het verschoningsrecht voor ogen heeft dan de Hoge Raad.<sup>20</sup> De toelichting maakt niet duidelijk waarom deze twijfel zou bestaan en waarom codificatie nodig is om deze vermeende twijfel op te heffen.*

*De Afdeling adviseert het nut en de noodzaak van dit onderdeel nader te motiveren, dan wel het voorstel aan te passen.*

In de toelichting is verduidelijkt dat het kabinet met de voorgestelde maatregel omtrent het fiscaal verschoningsrecht gevolg heeft geven aan de signalen die het Global Forum van de OESO met betrekking tot het verschoningsrecht heeft afgegeven en zodoende de transparantie te bevorderen.<sup>21</sup> Tevens is verduidelijkt dat de voorgestelde aanpassing van de wettekst expliciteert welke gegevens en inlichtingen onder het verschoningsrecht vallen, waardoor onnodige discussies in de praktijk hierover veelal voorkomen kunnen worden.

##### *6. redactionele wijzigingen*

Verder zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

---

<sup>20</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 2.18.

<sup>21</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2011 en Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2019.

*De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.*

*De vice-president van de Raad van State,  
Th. C. de Graaf*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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