

Vergaderjaar 2021–2022

35 928

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2022)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	1
1.	Inleiding	1
2.	Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapsituaties en bij overlijden	2
3.	Verduidelijken berekeningswijze jaarlijkse herijking van rendementspercentages box 3	5
4.	Reparatiewetgeving Wet aanpassing box 3	7
5.	Maandelijkse gegevenslevering kinderopvangorganisaties	8
6.	Delegatiebepaling ondersteuning toeslaggerechtigden	16
7.	Vereenvoudigen en verduidelijken systematiek S&O-afdrachtvermindering	17
8.	Verrekenvolgorde bij CFC-maatregel	19
9.	Aanpassen verwerking negatieve btw-melding	20
10.	Verduidelijken Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen in relatie tot gebruik van de weg	21
11.	Verduidelijken samenloop nihil tarief en vrijstelling aardgas	22
12.	Budgettaire aspecten	23
13.	EU-aspecten	23
14.	Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven	24
15.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en Toeslagen	25
16.	Advies en consultatie	26
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	27

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 2022 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 2022 in werking treden, zoals blijkt uit de toelichting per maatregel hieronder. Dit wetsvoorstel bevat:

- Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapssituaties en bij overlijden;
- Verduidelijken berekeningswijze jaarlijkse herijking van rendementspercentages box 3;
- Reparatiewetgeving Wet aanpassing box 3;
- Maandelijke gegevenslevering kinderopvangorganisaties;
- Delegatiebepaling ondersteuning toeslaggerechtigden;
- Vereenvoudigen en verduidelijken systematiek S&O-afdrachtvermindering;
- Verrekensvolgorde bij CFC-maatregel;
- Aanpassen verwerking negatieve btw-melding;
- Verduidelijken Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwiel en in relatie tot gebruik van de weg, de wijze van afschrijving op de waarde van een voertuig en enkele technische aanpassingen;
- Verduidelijken samenloop nihil tarief en vrijstelling aardgas; en
- Delegatiebepaling tegemoetkoming schrijnende gevallen.

2. Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapssituaties en bij overlijden

In de brief van 31 augustus 2021¹ is beschreven welke wetswijzigingen binnen de eigenwoningregeling op het terrein van gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door fiscale partners alsmede op het terrein van overlijden van een van de fiscale partners gewenst zijn. Aanleiding voor deze brief zijn door de Tweede Kamer gestelde vragen over de fiscale gevolgen van de initiatiefwet tot beperking van de wettelijke gemeenschap van goederen² en de in reactie daarop gestuurde brief van 14 april 2017.³ Laatstgenoemde brief is aanleiding geweest voor een schriftelijk overleg van 26 mei 2017.⁴ Vervolgens is bij de behandeling van het Belastingplan 2018 toegezegd begin 2018 een beleidsbesluit uit te brengen over de toepassing van de eigenwoningregeling bij partners.⁵ De beantwoording van de vragen uit voornoemd schriftelijk overleg is aangehouden in afwachting van voornoemd beleidsbesluit. Dit beleidsbesluit⁶ is op 5 februari 2018 aan de Tweede Kamer gestuurd.⁷ Naar aanleiding van dit besluit heeft de Tweede Kamer op 15 maart 2018 feitelijke vragen gesteld.⁸ Ook zijn er vanuit de praktijk vragen gesteld over het beleidsbesluit. De vragen zijn aanleiding geweest voor een uitgebreide analyse die heeft geresulteerd in de genoemde brief van 31 augustus 2021. De vragen uit het schriftelijk overleg⁹ en de feitelijke vragen zijn gelijktijdig met deze brief beantwoord.¹⁰

Met de voorgestelde wetswijzigingen wordt toepassing van de bijleenregeling en de aflossingsstand in partnerschapssituaties rechtvaardiger en worden onbedoelde renteaftrekbeperkingen voorkomen. Verder wordt de

¹ Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 98.

² Wet van 24 april 2017 tot wijziging van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek en de Faillissementswet teneinde de omvang van de wettelijke gemeenschap van goederen te beperken (Stb. 2017/177).

³ Kamerstukken II 2016/17, 33 987, nr.29.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 2017D14719.

⁵ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 15, p. 34–35.

⁶ Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 januari 2018, nr. 2018–1511, Stcrt. 2018/5946-n1.

⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34 785, nr. 76 en blg-831597.

⁸ Kamerstukken II 2017/18, 2018D19781.

⁹ Kamerstukken II 2020/21, 33 987, nr. 32.

¹⁰ Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 97.

eigenwoningregeling in situaties van overlijden eenvoudiger gemaakt en wordt een achterblijvende partner niet onnodig geconfronteerd met het eigenwoningverleden van de overleden fiscale partner. Dit draagt in beperkte mate bij aan de doeltreffendheid en doelmatigheid van de toch al complexe eigenwoningregeling.

De wetswijzigingen zien onder meer op codificatie van voornoemd beleidsbesluit dat ziet op toepassing van onder meer de bijleenregeling bij gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door fiscale partners waarvan een of beiden een eigenwoningverleden heeft.¹¹ Voor de toepassing van voornoemd besluit geldt dat de niet-beoogde beperkingen van de renteaftrek in bepaalde situaties ook zonder het besluit voorkomen zouden kunnen worden. Datzelfde geldt voor de voorgestelde wettelijke maatregelen. 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 wanneer zij geen samenlevingscontract hebben afgesloten.¹² Het van toepassing zijnde huwelijksgoederenregime dan wel de vermogensrechtelijke uitgangspunten bij samenwonen kunnen al voldoende aanknopingspunten bieden om de onderlinge beoogde verhouding tussen de partners tot uitdrukking te laten komen. Dit ziet niet alleen op de onderlinge verhouding ten opzichte van de inzet van de eigenwoningreserve (EWR) en de verdeling van de totale schuld, maar ook op de toerekening van verschillende leningdelen zoals delen die aflossingsvrij zijn met het oog op het overgangsrecht of delen met een kortere looptijd met het oog op een aflossingsstand.

Voorgaande leidt tot de volgende aanpassingen:

Overgang van de EWR, een aflossingsstand en een bestaande eigenwoningsschuld (BEWS)¹³ van de ene aan de andere fiscale partner:

1. *Alleen voor gehuwden in algehele gemeenschap van goederen*
 - Een zogenoemde pre-boedelmenging EWR gaat alleen bij een huwelijk in algehele gemeenschap van goederen (hetgeen sinds 2018 *niet* meer de standaard is) voor de helft over op de echtgenoot. Onder een pre-boedelmenging EWR wordt verstaan een EWR die is ontstaan vóór het huwelijk of vóórdat boedelmenging als gevolg van het wijzigen van huwelijkse voorwaarden plaatsvindt. Hiermee sluit de overgang van de EWR aan bij de civielrechtelijk en economische gerechtigdheid tot het vervreemdingssaldo eigen woning dat tot die EWR heeft geleid.
2. *Voor gehuwden en ongehuwden*

Met onderstaande wijzigingen wordt voornoemd beleidsbesluit gecodificeerd. De maatregelen worden echter wel op andere wijze vormgegeven. Per aspect van het eigenwoningverleden wordt een regeling getroffen.¹⁴ Hierdoor zijn deze regelingen los van elkaar toepasbaar en niet langer zoals in het besluit onlosmakelijk aan elkaar gekoppeld. Met de maatregelen worden niet-beoogde renteaftrekbeperkingen voorkomen.

¹¹ Zoals in de brief van 31 augustus 2001 is aangegeven worden de maatregelen op andere wijze dan in het besluit vormgegeven.

¹² Dit onder de aanname dat bij het wel hebben van een dergelijk contract daarin een clause zal zijn opgenomen dat de woning en de schuld de samenwoners gezamenlijk en veelal in een 50-50 verhouding aangaan.

¹³ Dit is een schuld die onder het overgangsrecht voor schulden van vóór 2013 valt.

¹⁴ Met uitzondering van de regeling voor de al verstreken looptijd van eerdere eigenwoningsschulden in de zin van artikel 3.119a, zevende lid, Wet IB 2001.

- Bij gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning¹⁵ wordt van hetgeen de fiscale partners gezamenlijk – rekening houdend met hun EWR – maximaal als eigenwoningschuld (EWS) mogen financieren, maar vanwege de wijze van financiering en werking van de bijleenregeling bij hen individueel niet als EWS wordt aangemerkt, mede als EWS aangemerkt. Hiermee wordt feitelijk op gezamenlijk niveau bezien of er voldoende eigen middelen zijn ingezet.
 - Inzet van een aflossingsstand bij gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning vindt plaats op gezamenlijk niveau tot ten minste het bedrag van het aandeel in de schuld van de partner met de betreffende aflossingsstand. Hiermee wordt feitelijk op gezamenlijk niveau bezien of de aflossingsstand voldoende is ingezet.
 - Bij gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door fiscale partners kan bij oversluiten¹⁶ de ruimte voor het aangaan van een BEWS van de ene partner door beide partners naar rato van het schuldaandeel in de gezamenlijke schuld worden benut. Hiermee kan een partner die zelf geen recht heeft op toepassing van het overgangsrecht hier toch gebruik van maken.
3. *Voor gehuwden in geval van boedelmenging*
- De overgang naar de fiscale partner van een aflossingsstand naar rato van de gerechtigdheid tot de huwelijksgemeenschap vervalt. Een aflossingsstand blijft van de partner bij wie deze is ontstaan. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de aanwezigheid van een huwelijksgemeenschap niet langer bepalend is voor de overgang van een aflossingsstand. Dit aangezien een aflossingsstand geen economische waarde vertegenwoordigt en daarmee ook geen relatie heeft met de vermogensrechtelijke verdeling binnen een huwelijksgemeenschap.
 - Indien in de oversluitperiode door het aangaan van een huwelijk of door het wijzigen van huwelijkse voorwaarden boedelmenging plaatsvindt wordt het overgangsrecht niet langer naar rato van de gerechtigdheid tot de huwelijksgemeenschap verdeeld. Ook deze partners kunnen bij oversluiten dan gebruikmaken van de hiervoor laatstgenoemde in te voeren regeling. Hiermee worden elkaar overlappende regelingen voorkomen en wordt daarnaast een verplichte toepassing van het overgangsrecht voorkomen.

Overgang van de EWR, een aflossingsstand en een BEWS bij overlijden aan de langstlevende partner (gehuwd en ongehuwd).

Met onderstaande wijzigingen met uitzondering van het laatste punt wordt ter vereenvoudiging teruggedaan naar het uitgangspunt van vóór 2013 dat een EWR gekoppeld is aan het subject van de belastingplichtige en bij overlijden van rechtswege komt te vervallen. Een EWR gaat daardoor nimmer over op een andere belastingplichtige. Eenzelfde lijn wordt ingevoerd voor de per 2013 ingevoerde aflossingsstand. Een achterblijvende partner wordt door deze wijzigingen niet onnodig geconfronteerd met het eigenwoningverleden van de overleden fiscale partner.

- Het overlijden van een belastingplichtige leidt altijd tot een vervreemding van de eigen woning voor het deel van de belastingplichtige.

¹⁵ Onder gezamenlijke aankoop en financiering wordt gezamenlijke eigendom en gezamenlijke financiering verstaan waarbij geen voorschrift ten aanzien van de onderlinge verhoudingsverdeling geldt.

¹⁶ Oversluiten als bedoeld in artikel 10bis.1, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001.

- Bij overlijden ontstaat derhalve een EWR, maar deze vervalt samen met een eventueel al bestaande EWR van rechtswege vanwege het overlijden. Een EWR gaat bij overlijden *niet* over op de langstlevende partner (of een andere belastingplichtige).
- Bij overlijden ontstaat derhalve een aflossingsstand, maar deze vervalt samen met eventueel al bestaande aflossingsstanden van rechtswege vanwege het overlijden. Een aflossingsstand gaat bij overlijden *niet* over op de langstlevende partner (of een andere belastingplichtige).
- Het overgaan van het recht op toepassing van het overgangsrecht bij overlijden op de langstlevende partner in de oversluitperiode wordt niet langer dwingend voorgeschreven.

Hiermee wordt een verplichte toepassing van het overgangsrecht voorkomen. Naarmate de reeds verstreken looptijd van een BEWS langer wordt en de resterende aftrektermijn van een BEWS korter wordt, is het voor degene die zelf niet onder het overgangsrecht valt niet meer per definitie voordelig om gebruik te moeten maken van het overgangsrecht.

De maatregelen dragen in positieve zin bij aan het doenvermogen van belastingplichtigen met een eigen woning, omdat toepassing van de genoemde regelingen in meer gevallen dan voorheen zal aansluiten op de in de praktijk gekozen wijze van financiering. Zoals hiervoor is aangegeven wordt bij oversluiten van een BEWS de toepassing van het overgangsrecht niet steeds meer verplicht voorgeschreven,¹⁷ maar kan dit naar keuze worden toegepast. Die mogelijkheid komt ook tegemoet aan de doenlijkheid. Bij oversluiten zal doorgaans een hypotheekadviseur betrokken zijn die samen met de belastingplichtige afhankelijk van de individuele feiten en omstandigheden zal beoordelen of toepassing van het overgangsrecht wel of niet gewenst is. De maatregel biedt die ruimte waar dat voorheen niet het geval was. Doorgaans zal de keuze om aflossingsvrij te financieren al voldoende kenbaar maken dat men het overgangsrecht wil toepassen.

De hiervoor genoemde aanpassingen worden mede aan de hand van voorbeelden nader toegelicht in het artikelsgewijze deel.

3. Verduidelijken berekeningswijze jaarlijkse herijking van rendementspercentages box 3

Per 1 januari 2017 is op grond van het Belastingplan 2016 het box 3-stelsel herzien. Onderdeel van deze herziening is een jaarlijkse herijking van de rendementspercentages in box 3. In december 2020 is naar voren gekomen dat de berekeningswijzen voor de herijking van de rendementspercentages in box 3 voor belastingplichtigen als onduidelijk kunnen worden ervaren. Mede hierdoor kan de indruk ontstaan dat deze herijking niet transparant zou plaatsvinden. In de brief van 4 december 2020¹⁸ heeft het kabinet een uitgebreide toelichting gegeven op de herijking van de rendementspercentages. Hierbij is tevens benadrukt dat de herijking van deze percentages jaarlijks wordt toegelicht in de fiscale moties en toezeggingenbrief die elk jaar op Prinsjesdag naar de Tweede Kamer wordt gestuurd. Op deze wijze is de transparantie steeds gewaarborgd. In de brief van 4 december 2020 heeft het kabinet wel aangegeven dat de wettekst met betrekking tot de berekeningswijze van de herijking van de rendementspercentages, in samenhang met de artikelsgewijze toelichting bij het Belastingplan 2016 dient te worden gelezen. Daarbij heeft het kabinet aangegeven dat het voor de duidelijkheid en transparantie met betrekking tot deze herijking beter is wanneer deze berekeningswijzen volledig uit de wettekst zelf blijken. Daarnaast is naar voren gekomen dat

¹⁷ Artikel 10bis.1, derde en zevende lid, Wet IB 2001.

¹⁸ Kamerstukken II, 2020/21, 35 572, nr. 81.

de verlegging van het basisjaar van het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen nog niet in de wet was geregeld. Om de wettekst op deze punten te verduidelijken heeft het kabinet in de brief van 4 december 2020 toegezegd de wet aan te passen. De in dit wetsvoorstel opgenomen aanpassing geeft invulling aan deze toezegging. Het betreft een technische verduidelijking; de berekeningswijzen zelf wijzigen niet.

Verduidelijken berekeningswijzen

In de Wet IB 2001 is met betrekking tot de herijking van het rendementpercentage op onroerende zaken het volgende opgenomen:
«Het rendement op onroerende zaken over een kalenderjaar wordt gesteld op de procentuele verandering van het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen (2010 = 100) in het betreffende kalenderjaar.»

Met betrekking tot de herijking van het rendementpercentage op aandelen is een soortgelijke bepaling opgenomen:
«Het rendement op aandelen over een kalenderjaar wordt gesteld op de procentuele verandering van de MSCI Europe Standard Gross Local Index in het betreffende kalenderjaar.»

Ondanks de nagenoeg identieke bepalingen voor aandelen en onroerende zaken verschilt de wijze waarop de procentuele verandering wordt berekend voor onroerende zaken en voor aandelen. Dit is nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij het Belastingplan 2016.¹⁹ Daar is inzake de herijking van het rendement van onroerende zaken het volgende opgenomen:

«Het rendement op onroerende zaken over het jaar t-2 wordt gesteld op de procentuele verandering van het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen (2010 = 100) in het betreffende jaar. Daartoe wordt de mutatie genomen van deze index in het jaar t-2 in procenten ten opzichte van de index in het jaar t-3.»

De herijking van het rendement op aandelen is daar als volgt toegelicht:
«Het rendement op aandelen over het jaar t-2 wordt gesteld op de procentuele verandering van de beleggingsindex voor Europa (bruto in lokale valuta), zoals gepubliceerd door Morgan Stanley Capital International, in het betreffende kalenderjaar. Daartoe wordt de mutatie opgenomen van deze index aan het einde van het jaar t-2 in procenten ten opzichte van de index aan het einde van het jaar t-3.»

Om dit verschil ook uit de wet zelf te laten blijken, wordt met onderhavig wetsvoorstel de wijze van berekening van de procentuele verandering per vermogenscategorie expliciet opgenomen in de wet. Daarnaast is ervoor gekozen om de berekeningswijzen voor alle vermogenscategorieën in formulevorm in de wet op te nemen. Hiermee wordt beoogd zonder mogelijkheid tot misverstanden of misinterpretaties te laten zien hoe de berekeningen worden uitgevoerd.

Aanpassen basisjaar CBS-prijsindexcijfer

Bij de herziening van het box 3-stelsel per 2017 is de keuze gemaakt om het rendement op onroerende zaken gelijk te stellen aan de procentuele verandering van het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen, waarbij het jaar 2010 als basisjaar (100) is genomen. Na de herziening van het stelsel is het CBS overgestapt van het basisjaar 2010=100 naar een nieuw basisjaar, namelijk 2015=100. Voor de toepassing van de wet wordt daarom, zoals aangegeven in de fiscale moties en toezeggingenbrief van

¹⁹ Kamerstukken II, 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 46–47.

17 september 2019²⁰, per 2020 de overstap van het CBS gevolgd. Dit is noodzakelijk, omdat het CBS met ingang van 2018 geen cijfers meer publiceert met het basisjaar 2010=100 en voor de herijking per 2020 het prijsindexcijfer uit 2018 is gebruikt. Bij de overstap is destijds echter per abuis niet onderkend dat deze overstap, naast de melding in de fiscale moties en toezeggingenbrief, ook had moeten leiden tot een aanpassing van de wet. Met de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging wordt de overstap naar het basisjaar 2015=100 alsnog, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020, bewerkstelligd. Omdat voor de jaren 2020 en 2021 noodzakelijkerwijs al met het nieuwe basisjaar is gerekend heeft de terugwerkende kracht geen gevolgen voor de belastingheffing over deze jaren.

Voor toekomstige aanpassingen van het basisjaar wordt voorgesteld om de verwijzing naar een basisjaar te laten vervallen en een bepaling op te nemen die het mogelijk maakt bij ministeriële regeling de overgang naar een nieuw basisjaar te regelen. In die ministeriële regeling kan worden bepaald welk door het CBS gepubliceerde prijsindexcijfer wordt gebruikt.

4. Reparatiwetgeving Wet aanpassing box 3

Na inwerkingtreding van de Wet aanpassing box 3 per 1 januari 2021 is reparatiwetgeving noodzakelijk gebleken. Dit betreft enerzijds de formeelrechtelijke aanpassing van de Wet IB 2001 met betrekking tot het opleggen van een aanslag inkomstenbelasting voor box 3 bij het bezit van vrijgestelde groene beleggingen en daaraan gekoppeld het vaststellen van een beschikking bedrag groen beleggen en anderzijds de mogelijkheid tot herziening van een tegemoetkoming op het gebied van de inkomensafhankelijke regelingen wegens het alsnog beschikbaar komen of wijzigen van fiscale gegevens.

Met betrekking tot de beschikking bedrag groen beleggen is het bereik voor het opleggen van een aanslag als sprake is van een partner tot nu toe ruimer ingevuld dan voor het opleggen van een aanslag inkomstenbelasting en daaraan gekoppeld een beschikking bedrag rendementsgrondslag. Aan belastingplichtigen die in bezit zijn van vrijgestelde groene beleggingen of waarvan de partner deze beleggingen bezit wordt een aanslag inkomstenbelasting voor box 3 opgelegd, omdat ook vrijgestelde groene beleggingen tot de inkomens- en vermogensgegevens behoren die voor de inkomensafhankelijke regelingen van belang zijn. In dat kader is per abuis geregeld dat ook met betrekking tot vrijgestelde groene beleggingen die een deeljaarpartner heeft een aanslag inkomstenbelasting en daaraan gekoppeld een beschikking bedrag groen beleggen moet worden vastgesteld, terwijl vrijgestelde groene beleggingen van een partner alleen van belang zijn bij voljaarspartners en partners die ervoor gekozen hebben als voljaarspartners te worden aangemerkt voor de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen en de als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting. Het is daarom onnodig om indien sprake is van deeljaarpartners vanwege vrijgestelde groene beleggingen van die partner een aanslag inkomstenbelasting en daaraan gekoppeld een beschikking bedrag groen beleggen voor de belastingplichtige vast te stellen. Met de voorgestelde wijziging wordt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021 het partnerbegrip voor het opleggen van een aanslag inkomstenbelasting en daaraan gekoppeld een beschikking bedrag groen beleggen in lijn gebracht met het partnerbegrip zoals dat voor het opleggen van een aanslag inkomstenbelasting en daaraan gekoppeld een beschikking bedrag rendementsgrondslag geldt.

²⁰ Kamerstukken II, 2019/20, 35 300 IX 4, nr. 4.

In de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) is de bepaling voor herziening van een tegemoetkoming wegens het alsnog beschikbaar komen of wijzigen van fiscale gegevens na toekenning van de tegemoetkoming nog niet aangepast aan de per 1 januari 2021 gewijzigde invulling van het begrip inkomensgegevens als gevolg van de Wet aanpassing box 3. De huidige bepaling om vast te stellen of iemand recht heeft op huurtoeslag sluit aan bij het inkomensgegeven dat ziet op het over een kalenderjaar laatst bepaalde verzamelinkomen of het belastbare loon.²¹ Als gevolg van de Wet aanpassing box 3, waarbij het heffingvrije vermogen voor box 3 is verhoogd tot € 50.000 per belastingplichtige, is een vermogen tussen € 31.340 en € 50.001 geen bestanddeel van het inkomensgegeven meer, omdat vermogen tot en met een bedrag van € 50.000 geen tot het verzamelinkomen behorend voordeel uit sparen en beleggen meer genereert. Sinds 1 januari 2021 wordt voor de vaststelling of recht bestaat op huurtoeslag op grond van de voor deze toeslag geldende vermogensgrens daarom niet meer aangesloten bij het hebben van een voordeel uit sparen en beleggen, maar bij het hebben van een rendementsgrondslag in box 3 die hoger is dan € 31.340. De vermogensgrens van € 31.340 is alleen relevant voor de huurtoeslag, omdat voor andere inkomensafhankelijke regelingen geen of juist hogere vermogensgrenzen van toepassing zijn. Als het box 3-vermogen vanwege het alsnog beschikbaar komen of wijzigen van fiscale gegevens wordt bijgesteld naar een bedrag onder of boven deze grens kan dat dus gevolgen hebben voor het recht op huurtoeslag. Om de huurtoeslag ook in een dergelijk geval te kunnen herzien, wordt voorgesteld in de Awir aanpassingen op te nemen op basis waarvan herziening van een tegemoetkoming niet alleen mogelijk is bij het alsnog beschikbaar komen of wijzigen van fiscale gegevens met betrekking tot een inkomensgegeven, maar, met ingang van 1 januari 2022, ook als dat het geval is met betrekking tot het vermogen door een wijziging van het bedrag rendementsgrondslag of van het bedrag groene beleggingen. Daarmee wordt de situatie wat betreft herziening van tegemoetkomingen geheel in lijn gebracht met de situatie zoals die vóór de Wet aanpassing box 3 bestond. Aan deze wijziging hoeft geen terugwerkende kracht gegeven te worden, omdat het recht op huurtoeslag over 2021 pas na afloop van dat kalenderjaar definitief wordt toegekend. Een herziening van een tegemoetkoming kan pas daarna in beeld komen.

5. Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties

Ingevolge de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen is met ingang van 1 januari 2021 in de Awir een grondslag opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur instanties aan te wijzen die uit eigen beweging gegevens moeten verstrekken aan de Belastingdienst/Toeslagen. In 2020 is hiertoe een ontwerpbesluit bij de Tweede Kamer ingediend. In de procedurevergadering van 11 februari 2021 heeft de vaste commissie van Financiën van de Tweede Kamer verzocht om het ontwerp van het besluit van 14 december 2020 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (ontwerpwijziging UB Awir) bij wet te regelen. Daarom wordt, zoals aangekondigd in de brief van 8 april 2021²², in het voorliggende wetsvoorstel een wijziging van de Awir voorgesteld.

Deze maatregel is een van de maatregelen van het verbetertraject kinderopvangtoeslag. In 2018 zijn het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Belastingdienst/Toeslagen dit gezamenlijke programma gestart om de dienstverlening richting ouders te verbeteren

²¹ Artikel 2, eerste lid, onderdeel o, Awir en artikel 21, onderdeel e, van de AWR.

²² Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 805.

en zodoende het aantal (hoge) terugvorderingen terug te dringen. Het voorliggende voorstel bevat mede de invoering van een wettelijke verplichting voor kindercentra en gastouderbureaus om maandelijks eigener beweging gegevens te verstrekken over de per ingeschreven kind afgenomen opvang aan de Belastingdienst/Toeslagen. In 2020 zijn, via de Regeling Wet kinderopvang (Regeling Wko)²³, aanvullende eisen gesteld aan de administratie van kindercentra en gastouderbureaus. Concreet betekent dit dat kinderopvangorganisaties bepaalde gegevens²⁴ moeten opnemen in hun administratie, zodat de Belastingdienst/Toeslagen deze kan ontvangen ter vaststelling van de aanspraak van ouders op kinderopvangtoeslag.

Het voorliggende voorstel ziet op de wijze en frequentie waarmee deze gegevens aan de Belastingdienst/Toeslagen moeten worden geleverd door kindercentra en gastouderbureaus: niet langer één keer per jaar en op verzoek van de Belastingdienst/Toeslagen, maar een maandelijks levering met een recapitulatie per berekeningsjaar uit eigen beweging.

Inhoud

Een aanzienlijk deel van de ouders dat gebruikmaakt van kinderopvangtoeslag krijgt te maken met terugvorderingen. Dit kan leiden tot het ontstaan van een (problematische) toeslagschuld.²⁵ Met het doel om (hoge) terugvorderingen van kinderopvangtoeslag te kunnen verminderen is met ingang van 1 januari 2020 de Regeling Wko gewijzigd. Met deze wijziging zijn zoals ook hiervoor is aangegeven de eisen aan de administratie van kindercentra en gastouderbureaus uitgebreid, waardoor de Belastingdienst/Toeslagen meer informatie met een zogenoemd toeslagenbelang kan opvragen en ontvangen. Door deze informatie kan de Belastingdienst/Toeslagen eerder contact met ouders opnemen als er – als gevolg van deze informatie – afwijkingen worden gesignaleerd tussen de kinderopvangtoeslagaanvraag en de daadwerkelijke situatie (vroegsignalering).

Met de gegevens kan de Belastingdienst/Toeslagen meer dienstverlening bieden aan ouders. De Belastingdienst/Toeslagen gebruikt deze gegevens om ouders via de kinderopvangtoeslagapp of een brief een melding te sturen als blijkt dat hun gegevens niet meer kloppen. Zo kunnen ouders sneller de gegevens controleren en wijzigen wanneer nodig. Hiermee wordt voorkomen dat ouders gedurende een lange periode te veel of te weinig kinderopvangtoeslag ontvangen. De Belastingdienst/Toeslagen zal het voorschot alleen aanpassen als de ouder zelf de gegevens heeft gecontroleerd en gewijzigd.

Met dit voorstel dienen kindercentra en gastouderbureaus zoals gezegd uit eigen beweging maandelijks gegevens aan de Belastingdienst/Toeslagen te verstrekken. Het gaat daarbij om persoonsgegevens zoals gespecificeerd in dit voorstel. Het voorschotkarakter van de kinderopvangtoeslag maakt dat er sprake kan zijn van een verschil tussen de inschatting vooraf, en het werkelijke gebruik achteraf. Dit betekent automatisch ook een verschil tussen het voorschotbedrag en het definitieve toeslagbedrag. Verrekening achteraf is niet volledig te voorkomen met deze maatregel, omdat er nog steeds sprake is van een voorschotsystematiek. Het voorstel

²³ Regeling van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, van 20 november 2019, nr. 2019-0000168656, tot wijziging van de Regeling Wet kinderopvang in verband met een aanscherping van de administratieve eisen ten behoeve van de gegevensverstrekking aan de Belastingdienst/Toeslagen (Stcrt. 2019, 65128).

²⁴ Zie artikel 11, tweede lid, onderdelen e, f, h en i, en derde lid, onderdelen b, e, f en h, Regeling Wko.

²⁵ Zoals ook blijkt uit de rapporten van het IBO Toeslagen.

zal vroegsignalering richting alle ouders mogelijk maken en daarmee zorgen voor een betere dienstverlening aan ouders, waardoor ouders beter ondersteund kunnen worden bij het actueel houden van de gegevens. Dit draagt bij aan het verkleinen van het verschil tussen het voorschotbedrag en het uiteindelijke definitieve toeslagbedrag, waardoor het aantal hoge terugvorderingen wordt verminderd.

Ingroeijaar

De brancheorganisaties en ouderbelangenvertegenwoordigers zijn betrokken bij de uitwerking van de aanpak voor de (maandelijkse) gegevensverstrekking aan de Belastingdienst/Toeslagen. Dit heeft plaatsgevonden via periodieke panelsessies met branche- en oudervertegenwoordiging (BK, BMK, VGOB, BOiNK en VWO) en deelnemers uit kinderopvangorganisaties en gastouderbureaus. De inbreng van de branche is, naast hun voortdurende betrokkenheid bij de ontwikkeling van de gegevenslevering, op twee momenten in het bijzonder van belang geweest: (1) tijdens de Gateway review op het verbetertraject kinderopvangtoeslag van medio 2019 en (2) tijdens de procedure voor de vaststelling van de wijziging van de Regeling Wko. De Gateway review heeft laten zien dat het tempo voor invoering van gegevenslevering aanvankelijk te ambitieus is geweest. Dit heeft geleid tot een stapsgewijze aanpak waarin de kwaliteit van de gegevens centraal kwam te staan. Er is daarom ook een zogenoemd ingroeijaar (2020) geïntroduceerd. De Tweede Kamer is hierover geïnformeerd in de voortgangsbrief van oktober 2019.²⁶

Recent hebben brancheorganisaties en ouderbelangenvertegenwoordigers hun steun uitgesproken voor deze maatregel door middel van een intentieverklaring.²⁷ In deze verklaring onderstrepen zij het belang van de maatregel en geven aan ernaar te streven dat alle aanbieders van kinderopvang deelnemen aan de maandelijkse gegevenslevering. Ook de SER benadrukt in haar advies «een kansrijke start voor alle kinderen» het belang van maandelijkse gegevenslevering en stelt voor om zo snel mogelijk over te gaan op het verplicht aanleveren van de gegevens over de afgenomen opvang door de kinderopvangorganisaties aan de Belastingdienst/Toeslagen.²⁸

In 2020 is gestart met maandelijkse gegevenslevering door kinderopvangorganisaties aan de Belastingdienst/Toeslagen, waaraan kinderopvangorganisaties vrijwillig konden deelnemen. Het jaar 2020 is daarbij aangemerkt als ingroeijaar waarbij kinderopvangorganisaties stapsgewijs werden aangesloten op maandelijkse gegevenslevering en hieraan konden wennen. In december 2020 ontving de Belastingdienst/Toeslagen al van ongeveer 85% van alle organisaties maandelijks gegevens. In 2020 is door middel van pilots de bruikbaarheid van de gegevens en de effectiviteit van vroegsignalering getest. In een pilot van juli 2020 zijn 300 ouders geattendeerd op een afwijking in de gegevens in de toeslagaanvraag en de gegevens van de kinderopvangorganisaties. Uit de effectmeting bij deze pilot is gebleken dat meer dan de helft van de gesignaleerde ouders actie heeft ondernomen naar aanleiding van een signaal en dat iets meer dan een kwart van de gesignaleerde ouders het voorschot naar beneden heeft aangepast.²⁹ In de controlegroep (groep ouders met

²⁶ Kamerstukken II 2019/20, 31 322, nr. 406.

²⁷ Intentieverklaring BK, BMK, BOiNK, SWN, VWO en Waarborgfonds Kinderopvang. Juli 2021. Intentieverklaring. Vrijwillige, stabiele maandelijkse gegevensaanlevering Kinderopvangtoeslag als onderdeel van het verbetertraject Toeslagen bij de Belastingdienst. Link: <https://www.kinderopvang.nl/nieuws/nieuwsbericht?newsitemid=5011308544>.

²⁸ SER, 2021. Advies 21/07. Een kansrijke start voor alle kinderen. Naar inclusieve en toegankelijke voorzieningen voor kinderen van 0–13 jaar.

²⁹ Kamerstukken II 2020/21, 31 322, nr. 422.

vergelijkbare kenmerken die geen signaal ontving) paste slechts 6% van de ouders het voorschot naar beneden aan. Dit laat zien dat vroegsignalering effectief kan zijn en dat hiermee daadwerkelijk hoge terugvorderingen vroegtijdig kunnen worden voorkomen.

Na de succesvolle eerste pilots in 2020, wordt eerder signaleren sinds 2021 op grote schaal in de praktijk toegepast. Daarbij maakt de Belastingdienst/Toeslagen gebruik van de gegevens van de kinderopvangorganisaties die al op vrijwillige basis deelnemen aan de maandelijkse gegevenslevering. Van januari tot en met mei 2021 hebben ruim 12.000 ouders een attentiebrief of bericht in de app kinderopvangtoeslag ontvangen met de vraag om te checken of de kinderopvangtoeslaggegevens nog actueel zijn, aangezien de Belastingdienst/Toeslagen op basis van de door de kinderopvangorganisatie geleverde gegevens een afwijking ziet. Uit de eerste effectmeting blijkt dat inmiddels ruim 2.600 ouders na het ontvangen van de attentie het jaarbedrag van de kinderopvangtoeslag gemiddeld voor € 977 euro naar beneden hebben aangepast.³⁰ Hiermee worden potentiële hoge terugvorderingen in een vroegtijdig stadium voorkomen, doordat het voorschot beter aansluit bij de situatie van de ouder.

Met onderhavig voorstel wordt het mogelijk gemaakt om deze vroegsignalering te bieden richting alle ouders. Het voorstel zal voor het eerst van toepassing zijn op berekeningsjaren die na 31 december 2021 aanvangen. Dat betekent dat de informatieverzoeken die zijn of worden opgelegd op grond van de huidige regelgeving, met betrekking tot de berekeningsjaren die vóór 1 januari 2022 zijn aangevangen, van toepassing blijven en dat over die berekeningsjaren niet eigener beweging gegevens hoeven te worden verstrekt. Vanaf het berekeningsjaar 2022 zal voor het eerst richting alle ouders vroegsignalering worden geboden.

Ouders worden bewust niet standaard persoonlijk geïnformeerd en om toestemming gevraagd voor de gegevenslevering. Het alternatief dat kinderopvangorganisaties hiervoor expliciet toestemming aan ouders vragen en dit administreren, wordt als een te grote administratieve last gezien, voor zowel de ouders als de kinderopvangorganisaties. Bovendien geldt dat voor de doelgroep die het meest gebaat is bij de levering (ouders met een lager doenvermogen) de kans juist groter is dat deze niet reageren op een verzoek om toestemming om te leveren. Deze groep zou hoogstwaarschijnlijk geen baat hebben bij de maatregel als er alleen met toestemming geleverd mag worden.

De gegevens die kinderopvangorganisaties maandelijks leveren aan de Belastingdienst/Toeslagen worden gebruikt voor vroegsignalering. Indien Belastingdienst/Toeslagen een (substantieel) verschil constateert tussen de geleverde gegevens en de gegevens in de toeslagaanvraag, worden ouders hierover geïnformeerd. Ouders blijven zelf verantwoordelijk voor het controleren van de juistheid van gegevens en het doorgeven van wijzigingen. De Belastingdienst/Toeslagen gebruikt de gegevens niet om het voorschot kinderopvangtoeslag eigenstandig aan te passen.

Brancheorganisaties en ouderbelangenvertegenwoordigers communiceren daarnaast over de gegevenslevering richting ouders en kinderopvangorganisaties, bijvoorbeeld naar aanleiding van de intentieverklaring die zij op 8 juli 2021 ondertekenden.

³⁰ Kamerstukken III 2020/21, 31 066 en 31 322, nr. 871.

Gegevensbescherming

Dit voorstel behelst het verwerken van eerdergenoemde gegevens, waarvan een deel als persoonsgegevens moet worden aangemerkt.³¹ Dit voorstel ziet op de wijze en frequentie waarmee deze gegevens aan de Belastingdienst/Toeslagen worden geleverd door kindercentra en gastouderbureaus. Ten overvloede wordt in deze paragraaf de inbreuk op de privacy in haar geheel beoordeeld, dus ook ten aanzien van de inhoud van de levering.

Persoonsgegevens behoren tot de persoonlijke levenssfeer en worden daarom beschermd door de Grondwet en het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).³² Het structureel maken van gegevenslevering door kindercentra en gastouderbureaus kan worden gezien als een inmenging in de persoonlijke levenssfeer («private life»), zodat de maatregel aan het EVRM moet worden getoetst. Het EVRM vereist dat de maatregel bij wet is voorzien, de betreffende wet voldoende toegankelijk is en de maatregel voldoende voorzienbaar is. De maatregel voldoet hieraan omdat hij zal worden opgenomen in de Awir. Daarnaast is duidelijk omschreven om welke gegevens het gaat en zijn deze gegevens beperkt tot die gegevens die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de taak van de Belastingdienst/Toeslagen: deze gegevens zijn nodig om het recht op en de omvang van de kinderopvangtoeslag vast te stellen, het voorschotbedrag te bepalen, de uiteindelijke hoogte van de kinderopvangtoeslag vast te stellen en voor vroegsignalering.

Het EVRM vereist ook dat de inmenging in de persoonlijke levenssfeer noodzakelijk is in een democratische samenleving. Naar het oordeel van het kabinet is deze noodzaak gelegen in de noodzaak om het ontstaan van (problematische) toeslagschulden zoveel mogelijk te voorkomen en om het gemeenschapsgeld op een tijdige en juiste wijze uit te geven. Met actuele gegevens over het gebruik van kinderopvang kan de Belastingdienst/Toeslagen dienstverlening aan ouders verbeteren door vroegsignalering.

De Belastingdienst/Toeslagen zal deze gegevens niet gebruiken om de aanvraag tussentijds eigenstandig aan te passen. Ouders blijven zelf verantwoordelijk voor het controleren van gegevens en het doorgeven van wijzigingen. Door ouders te stimuleren tijdig wijzigingen door te geven, wordt de kans op (hoge) terugvorderingen verkleind.

Op deze manier wordt de ouder ontzien. In de huidige situatie moet een ouder zelf actief de gegevens bij de Belastingdienst/Toeslagen controleren en aanpassen. In de beoogde nieuwe situatie zal de ouder ook verantwoordelijk blijven voor het doorgeven van wijzigingen en het actueel houden van gegevens. Wel zal de ouder hierin beter worden ondersteund en geattendeerd door de Belastingdienst/Toeslagen op het tijdig doorgeven van wijzigingen. Zo kan de hoogte van het voorschot en de aanspraak op de kinderopvangtoeslag sneller en accurater worden vastgesteld. De toeslag sluit beter aan op de actuele situatie waardoor ouders meer zekerheid wordt geboden over de uiteindelijke omvang van de kinderopvangtoeslag.

³¹ Zie artikel 11, tweede lid, onderdelen e, f, h en i, en derde lid, onderdelen b, e, f en h, Regeling Wko.

³² Zie artikel 10 van de Grondwet en artikel 8 EVRM.

Ook moet deze maatregel ingevolge de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming voldoen aan de beginselen en vereisten van de Algemene verordening gegevensbescherming (UAVG). Zo moet sprake zijn van een gegevensverwerking die ten aanzien van de betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is. De rechtmatigheid van de maatregel volgt uit het feit dat de gegevensverstrekking is voorzien in de Awir en conform de vereisten van de AVG is. De verwerking van deze gegevens is noodzakelijk voor het uitvoeren van de wettelijke taak van de Belastingdienst/Toeslagen: het toekennen en uitbetalen van kinderopvangtoeslag. De maatregel is behoorlijk en transparant, omdat deze een wettelijke grondslag zal kennen, waardoor de regel voor eenieder inzichtelijk is.

Daarnaast moet de maatregel proportioneel en subsidiair zijn. De omvang van de inbreuk op de persoonlijke levenssfeer die de structurele gegevenslevering veroorzaakt, staat naar het oordeel van het kabinet in verhouding tot het oogmerk van het voorkomen en beperken van (problematische) toeslagschulden en eerbiediging van het doenvermogen van de ouder, te meer nu die schulden de kwetsbare groepen (dat zijn in de regel de lagere inkomensgroepen) het hardst treffen, terwijl het toeslagenstelsel erop is gericht om juist hen te helpen om financieel rond te komen. Hierbij is ook van belang dat de inbreuk beperkt is tot de strikt noodzakelijke informatie. Zo worden enkel die gegevens uit de administratie van de kinderopvangorganisatie gevraagd die noodzakelijk zijn, en niet de volledige inhoud van de administratie. Daarmee voldoet de maatregel aan het vereiste van proportionaliteit.

In aanvulling op het gebruik van de gegevens voor vroegsignalering, zal de Belastingdienst/Toeslagen de gegevens van de kinderopvangorganisaties ook gebruiken bij het definitief vaststellen van de kinderopvangtoeslag. Daarom verstrekken de kinderopvangorganisaties de gegevens over het gehele afgelopen berekeningsjaar een tweede keer, uiterlijk 1 maart van het opvolgende berekeningsjaar. De reden dat de gegevens over het voorgaande berekeningsjaar een tweede maal moeten worden verstrekt is dat niet alle kinderopvangorganisaties in januari hun jaarafrekening compleet zullen hebben. Bij de jaarafrekening kunnen nog kleine aanpassingen nodig zijn, die relevant zijn voor de definitieve vaststelling van het recht op kinderopvangtoeslag. Daarom wordt uiterlijk 1 maart gevraagd om het definitieve jaaroverzicht. In de gevallen dat er geen verandering ten opzichte van de gegevenslevering in januari heeft plaatsgevonden, wordt tweemaal dezelfde informatie verstrekt. Voor de vroegsignalering is het tijdig verkrijgen van de gegevens van belang – vandaar dat al in januari om de gegevens wordt gevraagd die zien op het vorige berekeningsjaar – omdat op die manier kan worden signaleerd of de hoogte van de uitbetaalde voorschotten nog correspondeert met de actuele werkelijkheid. De proportionaliteit van de tweede, definitieve levering bestaat eruit dat (kwetsbare) ouders niet worden gedwongen zelf een aanzienlijke hoeveelheid informatie te verstrekken die van wezenlijk belang is voor bepaling van het recht op en de hoogte van de kinderopvangtoeslag. In plaats daarvan ontvangt de Belastingdienst/Toeslagen deze gegevens van kinderopvangorganisaties. Deze levering doet daarom recht aan het doenvermogen van de ouder. Dit maakt de levering in maart proportioneel, ook als er geen wijziging heeft plaatsgevonden. De Belastingdienst/Toeslagen weet dan zeker dat de gegevens over het gehele afgelopen berekeningsjaar volgens de kinderopvangorganisatie correct zijn.

De maatregel is subsidiair omdat er geen minder ingrijpende wijze is om het doel te verwezenlijken. De twee alternatieven bereiken het gewenste doel onvoldoende. Het eerste alternatief betreft dat de gegevens enkel

desgevraagd geleverd worden door de kinderopvangorganisatie. Dit alternatief houdt in dat er te vaak hoge terugvorderingen zullen blijven ontstaan bij de kinderopvangtoeslag omdat het risico bestaat dat er onvoldoende gegevens worden uitgevraagd en geleverd om vroegsignalering voor alle ouders toe te kunnen passen.

Het tweede alternatief betreft dat de gegevens over het lopende jaar of over vorige jaren bij de ouder worden opgevraagd. Dit is met het oog op het doenvermogen van de burger niet toereikend. Wijzigingen worden door ouders niet altijd (tijdig) doorgegeven. Ook geven ouders niet altijd secuur wijzigingen door en kunnen zij niet altijd een goede inschatting maken van het gebruik aan kinderopvang. Een groot deel van de terugvorderingen ontstaat doordat ouders het aantal opvanguren te hoog inschatten. Dit is vaak de oorzaak van het ontstaan van hoge toeslag-schulden zoals ook naar voren is gekomen in het interdepartementaal onderzoek (IBO) Toeslagen en Scenariostudie Vormgeving Kindvoorzieningen (SVK). Door met vroegsignalering al gedurende het jaar afwijkingen te constateren tussen de ingeschatte en de afgenomen opvanguren, kan de ouder op tijd geattendeerd worden bij afwijkingen. De ouder kan zo eerder wijzigingen doorgeven. Hierdoor ontvangt de ouder minder lang te veel voorschot, wat een hoge terugvordering aan het einde van het jaar kan voorkomen.

Gelet op het doel van de maandelijkse gegevenslevering en het beginsel van opslagbeperking, worden de ontvangen gegevens enkel bewaard als dit noodzakelijk is. De kindercentra leveren iedere maand de te onderscheiden gegevens van de voorafgaande maand(en) aan, oftewel in februari de gegevens over januari, in maart de gegevens over januari en februari, et cetera. De gegevens uit de maandelijkse levering worden verwijderd uit de systemen van de Belastingdienst/Toeslagen bij ontvangst van de volgende maandlevering. Met andere woorden, als de gegevens over januari tot en met maart zijn ontvangen in april, wordt de levering van maart (over januari en februari) verwijderd. Enkel de laatste maandlevering van het berekeningsjaar wordt langer bewaard. Hiervoor gelden, conform de selectielijsten van de Belastingdienst/Toeslagen op grond van de Archiefwet³³, verschillende termijnen:

- Is de informatie uit de maandlevering gebruikt in de voorfase, bijvoorbeeld bij het signaleren van een te hoog voorschot? Dan worden de gegevens zeven jaar bewaard.
- Is de informatie uit een maandlevering gebruikt voor een definitieve toekenning van de kinderopvangtoeslag? Dan worden de gegevens twaalf jaar bewaard. Dit gebeurt alleen bij uitzondering, bijvoorbeeld wanneer een kinderopvangorganisatie gedurende het berekeningsjaar failliet gaat. Er is dan geen jaarafrekening bekend bij de Belastingdienst/Toeslagen, en in zo'n geval maakt de Belastingdienst/Toeslagen gebruik van de meest recent ontvangen maandlevering.
- Is de informatie voor geen van deze doeleinden gebruikt? Dan worden de gegevens twee jaar bewaard. Dit betekent dat de laatste maandlevering van het berekeningsjaar na twee jaar wordt verwijderd, als deze niet is gebruikt in de voorschotfase of bij de vaststelling.

De gegevens uit de levering die uiterlijk in maart plaatsvindt, na oplevering van de jaarafrekening door de kinderopvangorganisatie, worden gebruikt voor het definitief toekennen van de kinderopvangtoeslag over het vorige toeslagjaar. Daarom worden deze gegevens twaalf jaar bewaard. Deze termijn is op twaalf jaar gesteld, omdat de toeslag in beginsel wordt gewijzigd als het inkomen wijzigt. De inspecteur heeft bij

³³ Zie artikel 12, tweede lid, van de Regeling Archiefbeheer Belastingdienst 2011, Stcrt. 2011/19115 en de bijlage bij het Besluit vaststelling selectielijst zorgdrager Minister van Financiën werkprocessen Belastingdienst Toeslagen over periode 2004- Stcrt. 2015/31399.

een buitenlands inkomen een termijn van twaalf jaar waarin hij het belastbare inkomen nog kan wijzigen, indien aan de vereisten van het opleggen van een navorderingsaanslag wordt voldaan.³⁴

Verwerking van het bsn

Aangezien op de verwerking van het burgerservicenummer (bsn) tevens de Wet algemene bepalingen burgerservicenummer (Wabb) van toepassing is, wordt ook deze wet behandeld. Voor de verwerking van het bsn gelden specifieke voorschriften.³⁵ De AVG geeft, kort gezegd, een mogelijkheid om bij lidstatelijk recht specifieke voorwaarden te stellen aan de verwerking van een nationaal identificatienummer. De UAVG regelt ter uitvoering hiervan dat een nummer dat ter identificatie van een persoon bij wet is voorgeschreven, bij de verwerking van persoonsgegevens slechts gebruikt wordt ter uitvoering van de betreffende wet dan wel voor doeleinden bij de wet bepaald. Op basis van de UAVG kan in andere wetten invulling worden gegeven aan het gebruik van dergelijke nummers.

Voor de overheid is het gebruik van een uniek persoonsnummer geregeld in de Wabb. Overheidsorganen kunnen, kort gezegd, bij het verwerken van persoonsgegevens in het kader van de uitvoering van hun taak (oftewel: hun taak van algemeen belang) gebruikmaken van het bsn. Hiervoor is geen nadere regelgeving vereist. Wel dient het gebruik van het bsn beperkt te blijven tot gevallen waarin dit noodzakelijk is. Dit gaat op voor de onderhavige reñseigneringstroom. Zonder het bsn van de ouder, het kind en de partner van de ouder, kan de Belastingdienst/Toeslagen de reñseigneringstroom niet effectief en correct verwerken, omdat het bsn ervoor zorgt dat de betreffende gegevens en inlichtingen over de afgenomen kinderopvang aan de juiste ouder worden gerelateerd. Met het bsn van de ouder, het kind en de partner kan de Belastingdienst/Toeslagen de aanvraag voor de kinderopvangtoeslag goed controleren en zich ervan vergewissen dat ze de juiste gegevens verwerken. Met deze gegevens kan de Belastingdienst/Toeslagen eenvoudig de koppelingen maken, ook als de ouder de hoofdaanvrager van de toeslag is, terwijl de partner de kinderopvang hoofdzakelijk heeft geregeld en vice versa. Door middel van het bsn kunnen de gerenseigneerde gegevens geautomatiseerd gekoppeld worden aan de juiste ouders en hoeft dit niet handmatig te gebeuren, wat tot een grote kans op fouten en meer uitvoeringslasten zou leiden.

Gebruikers in de zin van de Wabb dienen daarnaast in het onderlinge gegevensverkeer in beginsel uitsluitend het bsn als persoonsnummer te gebruiken. Uit de Wabb volgt ook dat indien de gebruikers (in de zin van de Wabb) bij het verwerken van persoonsgegevens een bsn gebruiken, zij zich ervan vergewissen dat het bsn betrekking heeft op de persoon wiens persoonsgegevens worden verwerkt. Voor deze vergewisplicht verwerkt de Belastingdienst/Toeslagen de andere persoonsgegevens (de naam, het adres en de geboortedatum) die naast het bsn worden gerenseigneerd.

³⁴ Zie artikel 16, vierde lid, van de AWR.

³⁵ Aangezien het bsn een persoonsgegeven is, dient de verwerking daarvan tevens aan de overige vereisten uit de AVG te voldoen. In het bijzonder dient het bsn te worden verwerkt op een wijze die ten aanzien van een betrokkene rechtmatig, behoorlijk en transparant is en dient rekening te worden gehouden met de beginselen van doelbinding en minimale gegevensverwerking.

De Autoriteit Persoonsgegevens (AP) is gevraagd advies te geven over het voorliggende voorstel. De voorgelegde concepttekst heeft de AP geen aanleiding gegeven tot het maken van opmerkingen.³⁶

6. Delegatiebepaling ondersteuning toeslaggerechtigden

Verbetering van de dienstverlening is een prioriteit van het kabinet. Aan die prioriteit is onder meer met de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen, die op 1 januari 2021 in werking is getreden, invulling gegeven. Een burger kan een belemmering ervaren om hulp te zoeken bij het doen van een aanvraag van een toeslag of het voldoen aan een informatieverzoek van de Belastingdienst/Toeslagen. Een dergelijke belemmering kan zich bijvoorbeeld voordoen in de volgende situatie. Het is de bedoeling dat partijen die burgers kosteloos hulp bieden bij het langs elektronische weg doen van een aanvraag van een toeslag gebruik gaan maken van een inlogmiddel met machtigingsfunctie waarmee – gelet op de AVG en de eIDAS-verordening – op een voldoende veilige wijze persoonsgegevens naar de Belastingdienst/Toeslagen kunnen worden verzonden. Dat middel is eHerkenning niveau 3 (eH3). eH3 wordt door private partijen aangeboden, die daarvoor (uiteeraard) kosten in rekening brengen. De partijen die burgers kosteloos hulp bieden kunnen zich gedwongen voelen om die kosten aan de hulpzoekende burger door te berekenen. Dat kan op zijn beurt een belemmering voor de burger zijn om zich tot een dergelijke organisatie te wenden. Het kabinet vindt het wenselijk dat dergelijke belemmeringen zo veel mogelijk worden weggenomen zodat een burger zo eenvoudig mogelijk zijn recht op een toeslag te gelde kan maken of kan voldoen aan een uit de Awir, op die wet berustende bepaling of een inkomensafhankelijke regeling voortvloeiende en op hem rustende verplichting. Dit bevordert de dienstverlening verder.

Daartoe wordt een delegatiebepaling voorgesteld op grond waarvan bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld die dergelijke belemmeringen wegnemen via het bieden van ondersteuning bij het verwezenlijken van rechten en het nakomen van verplichtingen. Het kabinet heeft twee redenen voor de keuze van een delegatiebepaling in combinatie met gedelegeerde regelgeving op het niveau van een ministeriële regeling. Ten eerste kunnen de belemmeringen in de praktijk veranderlijk zijn. Met een ministeriële regeling kan op die veranderlijkheid sneller worden gereageerd dan wanneer wordt gekozen voor gedetailleerde verankering in de wet of een algemene maatregel van bestuur. Daar is de burger bij gebaat. Ten tweede kent het fiscale domein al een vergelijkbare constructie als het gaat om (indirecte) hulp aan een burger bij het voldoen aan zijn fiscale verplichtingen.³⁷ Die hulp vindt plaats in het algemeen belang in de zin van de Mededingingswet, waardoor die hulp is uitgesloten van de werking van de Wet markt en overheid.³⁸ Het komt de consistentie en begrijpelijkheid voor zowel de burger als de uitvoering ten goede als bij die bestaande constructie in het fiscale domein wordt aangesloten.

³⁶ Ook bij de in 2020 ingediende ontwerpwijziging UB Awir is de AP advies gevraagd en had de AP geen opmerkingen. Zie: Kamerstukken II, 2020/21, 2020D44500.

³⁷ Artikel 62 AWR in samenhang met artikel 20a van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

³⁸ Toelichting bij de regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2014 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen alsmede invoering van een regeling voor de toepassing van artikel 122ca van de Wet financiering sociale verzekeringen (Stcrt. 2014, 17396, p. 11).

Wat gedelegeerde regelgeving betreft betekent dat concreet dat met ingang van 1 januari 2022 een bepaling in de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir) wordt opgenomen die overeenkomt met hetgeen in het fiscale domein is geregeld. In het fiscale domein is, kort gezegd, geregeld dat de Belastingdienst in het kader van het algemeen belang de burger of een partij die een burger kosteloos hulp biedt, ondersteuning kan bieden door onder meer middelen ter beschikking te stellen waarmee langs elektronische weg een belastingaangifte kan worden ingediend. De voorgenomen bepaling in de UR Awir biedt dan in elk geval een grondslag voor vergoeding van voormelde aanschafkosten voor eH3 door partijen die burgers kosteloos hulp bieden bij het langs elektronische weg doen van een aanvraag van een toeslag.

Het kabinet merkt op dat de doelstelling – het wegnemen van de hiervoor genoemde belemmeringen door de burger ondersteuning te bieden bij het verwezenlijken van rechten en het nakomen van verplichtingen – maakt dat het samenstel van de voorgestelde delegatiebepaling en de beoogde aanpassing van de UR Awir voor de burger een begunstigend karakter heeft. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat een delegatiebepaling naar haar aard zelf geen materiële inhoud heeft. De inhoud wordt immers uitgewerkt in de gedelegeerde regelgeving.

7. Vereenvoudigen en verduidelijken systematiek S&O-afdrachtvermindering

Het kabinet stelt voor om de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering, beter bekend als de WBSO) op een tweetal punten aan te passen. Ten eerste wordt voorgesteld een aantal wijzigingen door te voeren om de aanvraag-, mededeling- en verrekensystematiek verder te vereenvoudigen. Daarnaast stelt het kabinet voor om te verduidelijken dat alleen kosten en uitgaven die aangevraagd zijn en waarvoor een S&O-afdrachtvermindering toegekend is, kunnen worden opgevoerd bij de mededeling.

Vereenvoudigingen aanvraag-, mededeling- en verrekensystematiek

In de in 2019 gepubliceerde WBSO-evaluatie³⁹ is aanbevolen om de systematiek van indienen en toekennen van een S&O-aanvraag te vereenvoudigen en te verkorten. Naar aanleiding van deze aanbeveling zijn met de wet Overige fiscale maatregelen 2020 al enkele wijzigingen in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA) doorgevoerd. Om de aanvraagssystematiek verder te vereenvoudigen, stelt het kabinet voor om vanaf 2022 toe te staan dat in het geval meer dan één S&O-verklaring wordt aangevraagd en afgegeven, de periodes waarop S&O-verklaringen zien elkaar kunnen overlappen.

Met de voorgestelde wijziging van de systematiek wordt toegestaan dat een ondernemer vanaf 1 januari 2022 steeds een nieuwe S&O-aanvraag kan indienen die de eerstvolgende kalendermaand start, ook indien die kalendermaand reeds in een eerdere S&O-verklaring is opgenomen, met – net als nu het geval is – een maximum van vier aanvragen per kalenderjaar. Hierdoor kunnen ondernemers beter inspelen op nieuwe S&O-projecten en eerder extra verwachte uren, kosten of uitgaven voor reeds toegekende S&O-projecten opvoeren. Hierdoor wordt het voor de ondernemer mogelijk om in geval van een onverwachte gebeurtenis met veel impact op de uitvoering van zijn S&O-plannen in te spelen op deze

³⁹ Evaluatie WBSO 2011–2017, bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 32 637, nr. 358.

gewijzigde situatie, hetgeen de doeltreffendheid van deze regeling verhoogt. Dat hier behoefte aan is, is gebleken na het uitbreken van de coronacrisis. Met het oog op de uitvoering door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) blijft in de voorgestelde systematiek ongewijzigd dat een S&O-verklaring ten minste drie kalendermaanden beslaat. Dat betekent dat een S&O-aanvraag met betrekking tot een kalenderjaar uiterlijk op 30 september van dat jaar moet zijn ingediend.

Verder stelt het kabinet voor om alle S&O-verklaringen voortaan betrekking te laten hebben op alle resterende kalendermaanden van een kalenderjaar. Met deze wijziging wordt het invullen van de mededeling, waarmee een S&O-inhoudingsplichtige binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar de daadwerkelijk gerealiseerde S&O-uren, kosten en uitgaven doorgeeft aan RVO, voor de S&O-inhoudingsplichtige en het controleren daarvan door RVO eenvoudiger. Als alle S&O-verklaringen betrekking hebben op het resterende kalenderjaar, hoeft er in de mededeling namelijk geen onderscheid meer gemaakt te worden tussen uren, kosten en uitgaven die betrekking hebben op de verschillende S&O-verklaringen, maar kan worden volstaan met een jaartotaal. Alle gemaakte uren, kosten en uitgaven kunnen daarbij in aanmerking worden genomen zolang ze het totaal van de aangevraagde uren, kosten en uitgaven dat in de verschillende S&O-verklaringen is toegekend, niet overschrijden. Daarbij blijft uiteraard wel gelden dat alleen uren, kosten en uitgaven in aanmerking mogen worden genomen die zijn gerealiseerd nadat deze zijn aangevraagd. Het moet immers om voorgenomen S&O-werk gaan.

Tot slot wordt een met het voorgaande samenhangende wijziging voorgesteld om in de verrekening van de S&O-afdrachtvermindering meer flexibiliteit te bieden voor een S&O-inhoudingsplichtige. Het kabinet stelt voor om per 2022 toe te staan dat een S&O-inhoudingsplichtige voor elk aangiftetijdvak waarop een S&O-verklaring betrekking heeft, een door hemzelf te bepalen deel van het aan hem toegekende bedrag aan S&O-afdrachtvermindering in mindering kan brengen, tot maximaal de hoogte van de door hem in dat aangiftetijdvak verschuldigde loonheffing en voor zover dit deel niet reeds in een eerder aangiftetijdvak in aanmerking is genomen. Dit geeft een S&O-inhoudingsplichtige meer flexibiliteit en hierdoor kan hij de S&O-afdrachtvermindering ook sneller verrekenen.

Verduidelijking op te voeren kosten en uitgaven bij mededeling

Binnen de systematiek van de WVA dient een S&O-inhoudingsplichtige wanneer hij voor het opvoeren van kosten en uitgaven niet kiest voor toepassing van het forfait, maar voor toepassing van werkelijke kosten en uitgaven in zijn S&O-aanvraag een omschrijving en het bedrag van deze kosten en uitgaven op te nemen. RVO toetst vooraf of de in de S&O-aanvraag opgenomen verwachte kosten en uitgaven voldoen aan de eisen die de WVA daaraan stelt. Voor deze systematiek is bewust gekozen, omdat een S&O-inhoudingsplichtige hierdoor bij de afgifte van de S&O-verklaring al zekerheid krijgt over welke S&O-werkzaamheden en daaraan gerelateerde kosten en uitgaven wel en welke niet in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering. Beoogd is dan ook dat in de mededeling alleen bedragen worden opgevoerd voor kosten en uitgaven die zijn opgenomen in de S&O-aanvraag en in de op grond daarvan afgegeven S&O-verklaring.

Bij een controlebezoek wordt door RVO (onder meer) nagegaan of de werkzaamheden waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven daadwerkelijk zijn uitgevoerd en of de kosten en uitgaven zoals opgenomen in de

S&O-verklaring – voor zover deze ook in de mededeling zijn opgenomen – daadwerkelijk zijn gemaakt. Een herkwalificatie van het S&O-gehalte van de in de aanvraag vermelde werkzaamheden en van de dienstbaarheid van de in de aanvraag opgenomen kosten en uitgaven vindt hierbij niet plaats.

Een tussenuitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) heeft aan het licht gebracht dat het wellicht onvoldoende duidelijk is dat in de mededeling alleen kosten en uitgaven kunnen worden opgevoerd die vooraf op basis van de aanvraag zijn goedgekeurd.⁴⁰ Dit zou betekenen dat RVO bij de mededeling of bij een eventuele controle opnieuw zou moeten toetsen of de opgevoerde – maar niet aangevraagde – kosten en uitgaven voldoen aan de voorwaarden van de WVA. Dit past niet binnen de hiervoor geschetste systematiek van de WVA. Ook zou dit leiden tot extra uitvoeringslasten voor RVO. Daarom stelt het kabinet voor te verduidelijken dat alleen kosten en uitgaven waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven opgevoerd kunnen worden in de mededeling, waardoor een correctie van de mededeling door RVO ook mogelijk is als andere kosten en uitgaven worden opgevoerd dan vooraf zijn aangevraagd. Alleen de aangevraagde kosten en uitgaven zijn immers vooraf getoetst op de voorwaarden van de WVA.

8. Verrekensvolgorde bij CFC-maatregel

Als gevolg van de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1)⁴¹ heeft Nederland een aanvullende Controlled Foreign Companies (CFC)-maatregel ingevoerd die gericht is tegen het verschuiven van winsten naar buitenlandse laagbelaste gecontroleerde lichamen of vaste inrichtingen. Belastingplichtigen kunnen proberen om winsten te verschuiven door mobiele activa – zoals immateriële activa – te verplaatsen naar een in een laagbelastende staat gevestigd gecontroleerd lichaam of naar een in een laagbelastende staat gelegen vaste inrichting (CFC), zodat de met die activa samenhangende winst daar neerslaat. Daarmee wordt gepoogd belastingheffing te vermijden (dan wel – op zijn minst – uit te stellen, zolang de winst uit de verplaatste mobiele activa niet wordt uitgekeerd). De aanvullende CFC-maatregel richt zich daartegen. Bij toepassing van de aanvullende CFC-maatregel in de vennootschapsbelasting kan de buitenlandse winstbelasting onder voorwaarden worden verrekend. Indien een belastingplichtige meerdere gecontroleerde lichamen (CFC) heeft wordt de te verrekenen buitenlandse belasting per CFC afzonderlijk berekend. Doordat de verrekening is gemaximeerd op de in Nederland in een jaar verschuldigde vennootschapsbelasting, kan er in een bepaald jaar onvoldoende ruimte zijn om het gehele bedrag aan buitenlandse winstbelasting te verrekenen. In sommige gevallen zal dan een keuze moeten worden gemaakt voor het gedeelte van de belasting in dat jaar dat wordt verrekend en het gedeelte dat wordt vooruitschoven naar volgende jaren. Op dit moment schrijft de wet niet voor in welke volgorde deze verrekening plaats moet vinden. Omwille van de uitvoerbaarheid van de verrekening in deze specifieke gevallen wordt voorgesteld in de wet een verplichte volgorde van verrekening op te nemen. Hierbij is aansluiting gezocht bij de volgordebepaling die reeds is opgenomen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Door in dit wetsvoorstel aan te sluiten bij de systematiek in artikel 44a uit het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, is het mogelijk om geheel geautomatiseerd de voort te wentelen door de CFC in het buitenland betaalde te verrekenen belasting te berekenen. Zowel de Belastingdienst als het

⁴⁰ CBB, 13 oktober 2020, ECLI:NL:CBB:2020:704.

⁴¹ Rectificatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2017, L 234/26 en PbEU 2017, L 167/58.

bedrijfsleven is bekend met deze methodiek van verrekening en een eenduidige wijze van voorkoming draagt bij aan de uniformiteit van wet- en regelgeving. Bovendien leidt een vrije keuze tot aanpassingen in de systemen, waarbij een relevante overweging is dat de capaciteit binnen de systemen van de vennootschapsbelasting en dividendbelasting schaars is. De voorgestelde bepaling voorkomt willekeur en zorgt voor eenheid van beleid en uitvoering in de Belastingdienst. Tevens leidt deze wijziging tot minder door de Belastingdienst af te geven beschikkingen.

Het opnemen van een verrekenvolgorde past ook binnen de opzet van de CFC-regelgeving waarbij de keuze voor een robuuste maatregel is gemaakt. Door de introductie van de verrekenvolgorde gaan in beginsel geen aanspraken op verrekening verloren. De voorgestelde maatregel stelt het moment waarop voordelen kunnen worden verrekend uit door middel van voortwenteling van de aanspraken naar toekomstige jaren.

9. Aanpassen verwerking negatieve btw-melding

In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) zijn drie bijzondere regelingen opgenomen waarbij ondernemers de btw die zij verschuldigd worden in verschillende lidstaten van de Europese Unie, kunnen aangeven en voldoen in één lidstaat. Het gaat daarbij om de zogenoemde niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling. Bij die bijzondere regelingen wordt steeds de in de zogenoemde lidstaat van identificatie over een belastingtijdvak aangegeven en voldane btw door die lidstaat overeenkomstig de aangifte verdeeld over de andere lidstaten waarin de desbetreffende ondernemer zijn verkopen heeft verricht. In de aangifte voor een bijzondere regeling, de btw-melding, kan de ondernemer ook correcties aangeven met betrekking tot een vroeger belastingtijdvak, bijvoorbeeld vanwege teruggenomen goederen. In bepaalde gevallen kan die btw-melding daardoor voor een tijdvak negatief uitvallen voor de lidstaat waarvoor de correctie plaatsvindt. Bij de verwerking van die negatieve btw-melding is het uitgangspunt dat de correctie altijd wordt afgewikkeld door de lidstaat waarvoor de correctie wordt gemaakt en niet door de lidstaat van identificatie. Dit voorstel strekt ertoe dat een negatieve btw-melding die door Nederland moet worden afgewikkeld in een dergelijk geval automatisch wordt aangemerkt als een verzoek om teruggaaf. Daarmee wordt voorkomen dat de niet in Nederland gevestigde ondernemer voor die teruggaaf afzonderlijk een verzoek om teruggaaf zou moeten doen. Hierna volgt een voorbeeld ter verduidelijking.⁴²

Voorbeeld

Stel een leverancier van sportartikelen met de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in Hamburg, verkoopt zijn in Duitsland opgeslagen producten via internet onder meer aan consumenten in Nederland. In dat kader wordt over het vierde kwartaal van 2022 € 4.000 btw verschuldigd in Nederland.⁴³ Deze leverancier past de Unieregeling toe in Duitsland, waardoor hij de in Nederland over deze afstandsverkopen verschuldigde btw aangeeft en voldoet in zijn Duitse btw-melding voor de Unieregeling. De leverancier heeft in het vierde kwartaal van 2022 uitzonderlijk veel retourzendingen uit Nederland gekregen waarover in een eerdere btw-melding voor de

⁴² Het voorbeeld gaat over de Unieregeling maar werkt hetzelfde uit met betrekking tot de niet-Unieregeling en de invoerregeling.

⁴³ In dit voorbeeld wordt verondersteld dat artikel 6k, eerste lid, Wet OB 1968 niet van toepassing is, bijvoorbeeld omdat het totale bedrag aan afstandsverkopen van de Duitse leverancier in andere lidstaten meer bedraagt dan € 10.000.

Unieregeling € 5.000 btw is aangegeven en voldaan. Deze eerder aangegeven en voldane btw corrigeert de leverancier dan in zijn btw-melding voor de Unieregeling over het vierde kwartaal van 2022. Het saldo voor zijn btw-melding over het vierde kwartaal van 2022 voor de Unieregeling voor Nederland wordt hierdoor € 1.000 negatief. Deze negatieve btw-melding wordt ingevolge dit wetsvoorstel door de Nederlandse Belastingdienst aangemerkt als een verzoek om teruggaaf van belasting. De Duitse leverancier kan dus in aanmerking komen voor teruggaaf van deze btw zonder dat hij daarvoor nog een afzonderlijk verzoek moet doen bij de Nederlandse fiscus.

De hier aan de orde zijnde wijzigingen in de Wet OB 1968 leiden tot een administratieve vereenvoudiging voor ondernemers die voor de aangifte en voldoening van de in Nederland verschuldigde btw gebruik maken van de niet-Unieregeling, de Unieregeling en de invoerregeling. Het gebruik van deze bijzondere regelingen wordt voor hen daardoor extra aantrekkelijk. Om die reden wordt voorgesteld de inwerkingtreding van deze wijzigingen met terugwerkende kracht vast te stellen met ingang van 1 juli 2021, de datum waarop de hiervoor genoemde bijzondere regelingen in hun bestaande vorm in werking zijn getreden.

10. Verduidelijken Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen in relatie tot gebruik van de weg

De Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) is bedoeld voor motorrijtuigen die van de weg in Nederland gebruik (gaan) maken. Deze bedoeling met de Wet BPM 1992 is recent ook door de Hoge Raad bevestigd.⁴⁴ In het Belastingplan 2021 is geregeld dat het belastbare feit met ingang van 1 januari 2022 wordt gewijzigd in (alleen) de inschrijving van het motorrijtuig in het kentekenregister. Het doel van de Wet BPM 1992 verandert niet met de inschrijving in het kentekenregister als belastbaar feit. De inschrijving van een motorrijtuig in het kentekenregister wordt dus eveneens geacht gericht te zijn op gebruikmaking van de weg in Nederland. Dit is namelijk relevant voor het bepalen van de bpm voor gebruikte motorrijtuigen (parallelimport). Bij parallelimport is de hoogte van de bpm mede afhankelijk van het afschrijvingspercentage van het motorrijtuig. Het is echter mogelijk dat zich een situatie voordoet dat op het moment dat het afschrijvingspercentage wordt bepaald het motorrijtuig technisch nog niet verkeert in een staat waarmee gebruik kan en mag worden gemaakt van de weg. Bijvoorbeeld doordat de Dienst Wegverkeer (RDW) aangeeft vanwege de technische staat van het motorrijtuig een verbod op te leggen voor het rijden op de weg zodra het motorrijtuig te naam wordt gesteld.

Het is in dat geval niet toegestaan het afschrijvingspercentage te baseren op een taxatierapport. In de afschrijving zou dan namelijk ook de schade worden betrokken als gevolg waarvan geen gebruik kan en mag worden gemaakt van de weg, terwijl de bpm nu juist van oudsher is bedoeld om te heffen over motorrijtuigen die dat wel kunnen en mogen. Het is ook niet wenselijk als in de taxatie (arbitraire) aannames worden gedaan over de mogelijke waarde na het nog uit te voeren herstel. Het doen van enige aanname hierbij – hoe klein ook – dat in de regel voor elk individueel motorrijtuig weer anders is, belemmert effectief en efficiënt toezicht en kan onnodig tot discussie en juridische geschillen leiden. Dat blijkt ook uit het feit dat over de bpm regelmatig wordt geprocedeerd over de waarde

⁴⁴ Hoge Raad 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:415.

van motorrijtuigen, ook als het fiscaal belang gering is.⁴⁵ Bij het gebruik van een taxatierapport wordt daarom als voorwaarde gesteld dat het motorrijtuig van de weg gebruik moet mogen maken. Dergelijke voorwaarde is proportioneel. De belastingplichtige zal een taxatierapport niet laten opmaken en het belastbaar feit voor de bpm niet laten plaatsvinden dan nadat het besluit is genomen dat met het motorrijtuig gebruik gaat worden gemaakt van de weg. Nu belastingplichtige zelf een verzoek doet voor een individuele waardebepaling op basis van taxatie, is het voor belastingplichtige niet bezwarend om het motorrijtuig eerst in een staat te brengen waarmee gebruik kan en mag worden gemaakt van de weg. De belastingplichtige heeft het in eigen macht om de gebreken te herstellen, en heeft het ook in zijn macht om nog meer dan nu het tijdstip te bepalen waarop hij de verschuldigde bpm moet voldoen. Indien een belastingplichtige desalniettemin aangifte wenst te doen voor een motorrijtuig waarmee (nog) geen gebruik kan en mag worden gemaakt van de weg, dan kan hij de afschrijving baseren op de wettelijke leeftijdstabel of een in de handel algemeen toegepaste koerslijst. De staat van het motorrijtuig is dan enkel gebaseerd op algemene voertuigkenmerken zoals leeftijd of model.

In aansluiting op voorgaande wordt voorgesteld in de Wet BPM 1992 op te nemen dat de betaalde bpm wordt teruggegeven voor een motorrijtuig waarvan – in het uitzonderlijke geval en bij nader inzien – op een later moment blijkt dat geen gebruik zal worden gemaakt van de weg. Bijvoorbeeld omdat het motorrijtuig is gesloopt of geëxporteerd voordat het op de weg is gebruikt. Deze regeling is op dit moment uitgewerkt in goedkeurend beleid. Er wordt voorgesteld deze materie in de Wet BPM 1992 op te nemen.

11. Verduidelijken samenloop nihiltaarif en vrijstelling aardgas

Deze voorgestelde wetswijziging beoogt de energiebelasting te verduidelijken ter voorkoming van een mogelijk heffingslek. De tekst van de wet wordt meer in lijn gebracht met de oorspronkelijke bedoeling van de wet.

De energiebelasting kent een vrijstelling voor aardgas dat niet wordt gebruikt als brandstof of dat wordt gebruikt als additief of vulstof in aardgasvervangende producten. Producten die worden gebruikt als aardgasvervanger worden in de energiebelasting net zo belast als aardgas. Gedacht kan worden aan een mengsel van aardgas en waterstof. De vrijstelling is bedoeld om dubbele heffing van energiebelasting te voorkomen. In het voorbeeld van een mengsel van aardgas en waterstof wordt aardgas dat wordt gemengd met waterstof door de vrijstelling niet belast op het moment van levering. Indien het resulterende mengsel vervolgens direct of indirect bestemd is voor verbruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt verbruikt als aardgas, wordt dat mengsel betrokken in de energiebelasting en net zo belast als aardgas op het moment dat het wordt verbruikt of doorgeleverd.

De vraag is opgekomen of deze vrijstelling kan samenlopen met een nihiltaarif voor als aardgas aangemerkte producten voor zover deze als brandstof worden gebruikt in de inrichting waarin zij zijn ontstaan. Eenzelfde vraag is opgekomen betreffende de samenloop van deze vrijstelling met de raffinaderijvrijstelling. De raffinaderijvrijstelling is een regeling die het verbruik van aardgas onder voorwaarden niet in de heffing betreft. De voorwaarden voor deze regeling zijn dat het verbruik in dezelfde inrichting plaatsvindt als waarin het aardgas of als aardgas

⁴⁵ Van beroep in bezwaar, Werkwijze en verdienmodel «no cure no pay», bedrijven WOZ en BPM, WODC, blz. 47.

aangemerkt product is ontstaan en het gas wordt verbruikt voor de vervaardiging van aardgas of minerale oliën.

De energiebelasting kent een nihil tarief voor als aardgas aangemerkte producten als deze als brandstof worden gebruikt in de inrichting waarin zij zijn ontstaan. Oorspronkelijk betreft dit restgassen die in een productieproces ontstaan, maar de regeling is inmiddels ruimer toepasbaar dan alleen op restgassen. In de situatie dat via het gasnet geleverd aardgas en waterstofgas, dat binnen de inrichting is ontstaan, afzonderlijk als brandstof worden verbruikt in bijvoorbeeld een warmteketel, is op het waterstofgas dit nihil tarief van toepassing. Bij de levering van het aardgas is energiebelasting verschuldigd. Als het waterstofgas eerst wordt gemengd met aardgas en dit mengsel wordt verbruikt in dezelfde warmteketel zou gesteld kunnen worden dat het nihil tarief van toepassing is op de totale hoeveelheid gas, dus ook op het bijgemengde aardgas. Het aardgas wordt dan gebruikt als additief in een als aardgas aangemerkt product. Door menging met een gas dat binnen de inrichting is ontstaan, zou geleverd aardgas dat als brandstof wordt gebruikt onder de vrijstelling gebracht kunnen worden. Dit in tegenstelling tot de situatie waarin waterstofgas en aardgas afzonderlijk worden verbruikt in de warmteketel. Door het aardgas als additief te gebruiken zou geheel geen energiebelasting worden geheven. Dit is niet in lijn met de bedoeling van de vrijstelling, die erop is gericht dubbele heffing te voorkomen. Daarom wordt voorgesteld om de vrijstelling niet van toepassing te verklaren als de als aardgas aangemerkte producten worden gebruikt in de inrichting waarin zij zijn ontstaan en het hiervoor beschreven nihil tarief op dat gebruik van toepassing is.

Net als bij het nihil tarief is ook voor de toepassing van de raffinaderijvrijstelling de voorwaarde dat het gas wordt verbruikt in de inrichting waar het is ontstaan. Bij de raffinaderijvrijstelling geldt eenzelfde redenering als bij de hiervoor beschreven toepassing van het nihil tarief. In de situatie dat bijvoorbeeld via het gasnet geleverd aardgas en methaan, dat binnen de eigen inrichting is ontstaan, afzonderlijk als brandstof worden gebruikt in een dergelijk proces, is op het verbruik van methaan de raffinaderijvrijstelling van toepassing. Over het geleverde aardgas is bij de levering energiebelasting verschuldigd. Als het methaan eerst wordt gemengd met aardgas en dit mengsel wordt verbruikt in dezelfde warmteketel zou gesteld kunnen worden dat de raffinaderijvrijstelling van toepassing is op de totale hoeveelheid gas, dus ook op het bijgemengde aardgas. Het aardgas wordt dan gebruikt als additief in een als aardgas aangemerkt product. Door menging met een ander gas zou aardgas dat als brandstof wordt gebruikt vervolgens onder de vrijstelling gebracht kunnen worden. Ook hier geldt dat dit niet in lijn is met de bedoeling van de wet. Daarom wordt tevens voorgesteld om de vrijstelling niet van toepassing te verklaren als de als aardgas aangemerkte producten worden verbruikt in de inrichting waarin zij zijn ontstaan en de hiervoor beschreven raffinaderijvrijstelling dat verbruik buiten de grondslag van de energiebelasting brengt.

12. Budgettaire aspecten

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen budgettaire gevolgen.

13. EU-aspecten

De maatregelen in dit wetsvoorstel hebben geen EU-aspecten. Waar er een raakvlak is met bijvoorbeeld Europese regelgeving is dat toegelicht bij het desbetreffende onderdeel.

14. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Voor de maatregelen in dit wetsvoorstel geldt dat er geen of zeer geringe effecten optreden voor de regeldruk. Het betreffen maatregelen die getroffen worden in het kader van bijvoorbeeld verduidelijking en reparatie van onbedoelde toepassing. Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR heeft geen van de dossiers geselecteerd voor een formeel advies. Voor twee maatregelen geldt dat er wel gevolgen zijn voor de regeldruk, deze gevolgen worden verder toegelicht.

Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties

In de Regeling Wko zijn eisen gesteld aan de administratie van kindercentra en gastouderbureaus. Het voorliggende voorstel ziet enkel op de wijze en frequentie waarmee deze gegevens aan de Belastingdienst/Toeslagen worden geleverd door kindercentra en gastouderbureaus: niet langer één keer per jaar en op verzoek van de Belastingdienst/Toeslagen, maar een maandelijks levering uit eigen beweging. Over de wijziging van de Regeling Wko heeft het ATR geadviseerd.⁴⁶ Het ATR heeft daarbij ook aandacht voor de beoogde aanpassing in wijze en frequentie van de gegevenslevering. In dit advies concludeert het ATR dat er binnen de context van het huidige stelsel geen alternatieven zijn die een toename van de regeldruk voor kinderopvangorganisaties voorkomen. Het ATR geeft aan dat het ingelaste ingroejaar de wijziging werkbaar maakt.

Het ATR heeft aandacht gevraagd voor de frequentie van levering en adviseerde in dat kader om een aanleverfrequentie van de gegevens per kwartaal als minder belastend alternatief te overwegen. Naar aanleiding van dit advies is een kwartaallevering overwogen, maar is de maandelijks gegevensverstrekking uiteindelijk in stand gehouden. Dit omdat het aanleveren per kwartaal geen substantiële daling van de regeldruk betekent ten opzichte van het aanleveren per maand terwijl het wel afbreuk doet aan het bereiken van de doelstelling van de maatregel. De tijdsinvestering voor de structurele activiteiten van het bijwerken van de administratie en het corrigeren van gegevens is bij een kwartaallevering in totaal niet substantieel kleiner vergeleken met een maandelijks gegevensverstrekking door kindercentra en gastouderbureaus. Bovendien past kwartaallevering niet bij de systematiek van maandelijks bevoorschotting en de wens om vroegtijdig afwijkingen te kunnen signaleren, waardoor ook de doelstelling om (hoge) terugvorderingen te voorkomen minder snel bereikt kan worden.

Het ATR adviseerde daarnaast om een raming op te nemen van de omvang van de afname van de regeldruk voor burgers. In de toelichting bij de wijziging van de Regeling Wko is dit niet opgenomen, omdat ouders verantwoordelijk blijven voor het doorgeven van de juiste informatie en van wijzigingen aan de Belastingdienst/Toeslagen. Een afname van (hoge) terugvorderingen kan wel leiden tot een afname van administratieve lasten en de gepercipieerde druk voor ouders. Dit is echter een indirect effect van de maatregel.

⁴⁶ Brief aan de Staatsecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 25 oktober 2019, MvH/RvZ/MK/bs/ATR760/2019-U136, www.atr-regeldruk.nl (<https://www.atr-regeldruk.nl/wp-content/uploads/2019/12/15-U136-Ministerie-van-SZW-Regeling-wet-kinderopvang-w.g.pdf>).

Als gevolg van de voorgestelde wijzigingen in de systematiek van de S&O-afdrachtvermindering dalen de administratieve lasten voor ondernemers licht, omdat het doen van de mededeling en de verrekensystematiek eenvoudiger worden. Daarnaast wordt het correct doen van de aangifte loonheffingen als gevolg van deze wijzigingen eenvoudiger. De overige wijzigingen binnen de S&O-afdrachtvermindering hebben geen gevolgen voor de administratieve lasten. De administratieve lasten van S&O-inhoudingsplichtigen nemen ten gevolge van de aanpassingen per 2022 met in totaal ongeveer € 150.000 af.

15. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en Toeslagen

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst en Toeslagen beoordeeld met de uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst en Toeslagen die uitvoerbaar achten per de voorgestelde data van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd⁴⁷. Een aantal maatregelen uit dit wetsvoorstel leidt tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en Toeslagen. Deze maatregelen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting IX.

Tabel: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Maatregelen	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Aanpassen eigenwoningregeling in partnerschapssituaties en bij overlijden	0	110	110	110	110	110
Maandelijkse gegevenslevering kinderopvangorganisaties	20	800	850	270	1.180	290
Verduidelijken Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen in relatie tot gebruik van de weg ¹						
Totaal	20	910	960	380	1.290	400

¹ De kosten van deze maatregel zijn nog niet volledig bekend en zijn afhankelijk van een procesaanpassing bij de RDW. De kosten worden op een later moment herijkt en gedekt op begroting IX

Maandelijkse gegevenslevering kinderopvangorganisaties

In 2020 is gestart met gefaseerde aansluiting van kinderopvangorganisaties op maandelijkse gegevenslevering aan de Belastingdienst/Toeslagen. Ook is in 2020 gestart met vroegsignalering richting ouders door een aantal pilots. De ervaringen hiermee zijn positief en laten zien dat het aantal (hoge) terugvorderingen met vroegsignalering wordt verminderd. Deze pilots zijn in 2021 verlengd, om zo de positieve ervaringen op het aantal (hoge) terugvorderingen te continueren en voor (een deel van) de ouders vroegsignalering beschikbaar te houden.

⁴⁷ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

De Belastingdienst/Toeslagen heeft de maatregel middels een uitvoerings-toets getoetst op uitvoerbaarheid. Het eindoordeel van deze toets is dat het voorstel uitvoerbaar is. Ouders zullen door de maatregel vaker berichten van de Belastingdienst/Toeslagen ontvangen met het advies hun gegevens te controleren en zo nodig te wijzigen als extra waarborg tegen (hoge) terugvorderingen. Ouders blijven echter zelf verantwoordelijk voor het tijdig en juist doorgeven van informatie aan de Belastingdienst/Toeslagen. Op basis van de vrijwillige leveringen is reeds een daling te zien in (grote) terugvorderingen. Dit heeft ertoe geleid dat er meer aandacht kan worden geschonken aan zaken als menselijke maat. Indien toeslaggerechtigden tijdig hun onjuiste opvanggegevens wijzigen op basis van de actuele conragegegevens van kinderopvangorganisaties, draagt deze maatregel door de beoogde afname van terugvorderingen bij aan complexiteitsreductie.

Per 2022 kan van start worden gegaan met de verplichte levering waarbij gebruik wordt gemaakt van het bestaande semi-geautomatiseerde systeem. Dit systeem wordt op dit moment al op grote schaal toegepast voor de huidige maandelijkse leveringen (85% van de kinderopvangorganisaties levert al vrijwillig de gevraagde gegevens aan Toeslagen) en is kwalitatief goed. Door de genomen mitigerende maatregelen is de kans op risico's aanzienlijk verkleind. Op de lange termijn wordt geïnvesteerd in een volledig geautomatiseerd proces. Vanwege het volle IV-portfolio zal dit op zijn vroegst in 2025 gerealiseerd zijn. Het uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt via de begroting van de Belastingdienst/Toeslagen.

Aanpassing S&O-afdrachtvermindering

Als gevolg van de voorgestelde wijzigingen in de systematiek van de S&O-afdrachtvermindering dalen de uitvoeringskosten voor RVO beperkt, omdat de controle van de mededeling eenvoudiger wordt. Met de verduidelijking rondom de mededeling binnen de S&O-afdrachtvermindering wordt voorkomen dat de uitvoeringskosten van RVO stijgen. Bij controles achteraf hoeft niet opnieuw te worden beoordeeld of de opgevoerde kosten en uitgaven in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering.

16. Advies en consultatie

Aan de Raad voor de Rechtspraak is advies gevraagd op het pakket Belastingplan 2022. De Raad verwacht door de verduidelijking in de Wet BPM 1992 in relatie tot het gebruik van de weg een toename in de werklust van € 1 miljoen. De Raad geeft enerzijds aan dat zij verwacht dat door de verduidelijking van de wet zaken zullen wegvallen. Anderzijds geeft de Raad aan dat elke wetswijziging ook leidt tot nieuwe vragen en nieuwe procedures. De Raad schat in dat per saldo de wijziging van de Wet leidt tot ongeveer 200 extra zaken per jaar voor de rechtbanken. In dit type zaken, veelal afkomstig dus van een gemachtigde, wordt vrijwel altijd hoger beroep ingesteld. Dus de Raad gaat uit van een hogerberoepspercentage van 70%. Dat betekent dan jaarlijks 140 zaken extra voor de gerechtshoven.

Het kabinet stelt vast dat deze verduidelijking van de Wet BPM 1992 wordt voorgesteld nadat de Hoge Raad de bedoeling van de wet – namelijk dat de BPM 1992 is bedoeld voor motorrijtuigen die van de weg in Nederland gebruik (gaan) maken – heeft bevestigd. Het kabinet gaat om die reden graag nader in gesprek over de verwachting van de Raad dat deze verduidelijking tot nieuwe vragen, procedures en werklust voor de

rechtbanken zal leiden. De voorbereiding van de Rijksbegroting – die in het voorjaar plaatsvindt – is hiervoor het aangewezen moment.

II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.119a, vierde, vijfde en zevende lid, Wet IB 2001 zijn enkele technische aanpassingen opgenomen.

Met het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 wordt een niet-beoogde renteaftrekbepanking voorkomen in de situatie dat een belastingplichtige met een eigenwoningreserve (EWR) met zijn fiscale partner een gezamenlijke schuld⁴⁸ in verband met een eigen woning financiert en bij die financiering rekening houdt met zijn EWR, maar waarbij deze EWR vanwege de individuele benadering geacht wordt deels niet te zijn ingezet. Om dit te voorkomen wordt bezien welke maximale eigenwoningsschuld (EWS) de belastingplichtige en zijn fiscale partner gezamenlijk aan mogen gaan rekening houdend met de EWR die een of beide fiscale partners hebben. Als de partners niet meer schuld zijn aangegaan dan het verschil tussen de verwervingskosten van de eigen woning en de EWR waar de belastingplichtige of zijn partner rekening mee moet houden, wordt de schuld die bij een van de partners bij individuele toepassing *niet* tot de EWS gerekend zou worden toch tot de EWS gerekend. De vaststelling van hetgeen op grond van deze bepaling voor beide partners maximaal als EWS wordt aangemerkt, vindt uiteraard plaats op het moment van het aangaan van de schuld en de daaraan gekoppelde inzet van de EWR. Voorgaande wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Stel A en B zijn ongehuwde fiscale partners en kopen en financieren gezamenlijk in de verhouding 50–50 een eigen woning van € 160.000 met een schuld van € 60.000. A heeft een EWR van € 100.000 en B heeft een EWR van € 20.000. Zij hebben niet eerder samen in een eigen woning gewoond.

Zonder het beoogde tiende lid zou de uitwerking als volgt zijn: De maximale EWS van A bedraagt de verwervingskosten voor A van € 80.000 -/- de EWR van A van € 80.000 (de inzet van de EWR kan niet hoger zijn dan de verwervingskosten) = nihil. Er resteert dan nog een EWR van € 20.000. De maximale EWS van B bedraagt de verwervingskosten voor B van € 80.000 -/- de EWR van B van € 20.000 = € 60.000. De gehele EWR is daarmee ingezet en bedraagt nihil. A en B hebben ieder een lening van € 30.000. De lening van A is géén EWS omdat A vanwege toepassing van de bijleenregeling geen EWS kan aangaan. Deze schuld valt in box 3. De lening van € 30.000 van B is wel een EWS. Er is bij A dus sprake van een renteaftrekbepanking voor een lening van € 30.000 terwijl A en B op gezamenlijk niveau bezien niet meer geleend hebben dan zij rekening houdend met de EWR van hen beiden zouden mogen lenen.

⁴⁸ Onder een gezamenlijke schuld wordt in dit verband ook verstaan het aangaan van de schuld door een van beide fiscale partners waarbij deze schuld vanwege de aanwezigheid van een huwelijksgoederengemeenschap in die gemeenschap valt.

Met toepassing van het beoogde tiende lid wordt de uitwerking als volgt:

Zoals hiervoor is vastgesteld is op basis van de individuele benadering de maximale EWS van A nihil en de maximale EWS van B € 60.000. Toepassing op gezamenlijk niveau rekening houdend met de EWR van A en B (voor zover deze niet hoger is dan het aandeel in de verwervingskosten) leidt tot eenzelfde vaststelling.

Verwervingskosten eigen woning	€ 160.000
EWR A € 80.000 en EWR B € 20.000	€ 100.000
Maximale gezamenlijke EWS	€ 60.000

A en B zijn gezamenlijk een lening van € 60.000 aangegaan. A heeft vanwege toepassing van de bijleenregeling een EWS van nihil, B heeft een EWS van € 30.000. Omdat A en B gezamenlijk € 60.000 aan EWS mogen hebben, is er nog ruimte voor een EWS van maximaal € 30.000. A heeft een schuld van € 30.000, dit blijft binnen de beschikbare ruimte. Op basis van het tiende lid wordt de schuld van A van € 30.000 die normaliter niet tot de EWS zou behoren mede tot de EWS van A gerekend. A en B hebben daardoor beiden een EWS van € 30.000.

Toepassing van het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 heeft overigens geen gevolgen voor de afboeking van de EWR. Deze blijft in het voorbeeld € 80.000 bij A en € 20.000 bij B.

Stel dat A en B wel eerder samen in de eigen woning van A hebben gewoond.

Zonder het beoogde tiende lid zou de uitwerking dan als volgt zijn:

A en B moeten bij de aankoop van de eigen woning niet alleen rekening houden met toepassing van de individuele EWR (artikel 3.119a, derde lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001), maar B moet ook deels rekening houden met de EWR van A (artikel 3.119a, vierde lid, Wet IB 2001). Zoals hiervoor is vastgesteld is op basis van de individuele benadering de maximale EWS van A nihil (de schuld van A van € 30.000 valt in box 3) en de maximale EWS van B € 60.000. Bij A resteert na de vermindering met de individuele EWR tot maximaal de verwervingskosten een EWR van € 20.000. Vanwege de toepassing van het genoemde vierde lid wordt de maximale EWS van B aanvullend verlaagd met dit deel van de EWR van A. Daarmee wordt de maximale EWS van B € 40.000.

Met toepassing van het beoogde tiende lid wordt de uitwerking als volgt:

A en B zijn gezamenlijk een lening van € 60.000 aangegaan. A heeft vanwege toepassing van de bijleenregeling een EWS van nihil, B heeft een EWS van € 30.000 (de schuld blijft binnen het maximum van € 40.000). Omdat A en B gezamenlijk € 40.000 aan EWS mogen hebben, is er nog ruimte voor een EWS van maximaal € 10.000. A heeft een schuld van € 30.000, hiervan valt € 10.000 binnen de beschikbare ruimte. Op basis van het tiende lid wordt van de schuld van € 30.000 van A die normaliter niet tot de EWS zou behoren een bedrag van € 10.000 tot de EWS van A gerekend. A heeft dan een EWS van € 10.000 en B heeft een EWS van € 30.000. De resterende schuld van € 20.000 van A valt in box 3.

Toepassing van het voorgestelde artikel 3.119a, tiende lid, Wet IB 2001 heeft overigens geen gevolgen voor de afboeking van de EWR. Deze blijft net als in het vorige voorbeeld € 80.000 bij A en € 20.000 bij B. Daarnaast

vindt vanwege de toepassing van artikel 3.119a, vierde lid, Wet IB 2001 een aanvullende afboeking van € 20.000 plaats bij A zolang de woning A en B gezamenlijk als eigen woning ter beschikking staat.

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

In artikel 3.119aa, eerste en zevende lid, Wet IB 2001 zijn enkele technische aanpassingen opgenomen.

De voorgestelde wijzigingen in artikel 3.119aa, vierde lid, Wet IB 2001 zien op het altijd aanmerken van overlijden als een situatie van vervreemding. Onder vervreemding wordt in artikel 3.119aa, vierde lid, eerste zin, Wet IB 2001 verstaan een gebeurtenis waardoor de eigen woning ten aanzien van de belastingplichtige niet meer als zodanig wordt aangemerkt. Het overlijden van een belastingplichtige is zo'n gebeurtenis.

In het huidige artikel 3.119aa, vierde lid, tweede zin, Wet IB 2001 is onder meer bepaald dat niet als vervreemding of verwerving wordt aangemerkt die krachtens erfrecht tussen fiscale partners. Dit om te voorkomen dat in een dergelijke situatie bij overlijden een EWR en/of aflossingsstand ontstaat die dan vervolgens op de langstlevende partner over zou gaan. Met de wijzigingen in het vierde lid wordt de verkrijging krachtens erfrecht nog steeds *niet* als een verwerving aangemerkt, maar is dit voor de vervreemding als gevolg van overlijden niet langer het geval. Overlijden wordt dan – net als in de tot 2013 geldende regeling – altijd als een vervreemding aangemerkt. Een overgang van de EWR van de ene op de andere fiscale partner is – net als in de tot 2013 geldende regeling – daarbij niet aan de orde. De EWR van de overledene – zowel een bij overlijden al bestaande EWR als een vanwege het overlijden ontstane EWR – verviel van rechtswege als gevolg van het overlijden, omdat de EWR was gekoppeld aan het subject van de belastingplichtige. Door aan te sluiten bij dit uitgangspunt voor zowel de EWR als een aflossingsstand heeft het bij overlijden wel aanmerken als een vervreemding geen fiscale gevolgen en is het daarom ook niet langer nodig om hiervoor in de situatie van een verkrijging krachtens erfrecht door de partner een afwijkende regeling te treffen. Aanvullend leidt dit ertoe dat in alle gevallen van overlijden sprake is van een vervreemding en dat dit niet langer afhankelijk is van het al dan niet hebben van een fiscale partner en zo ja de wijze waarop deze partner de eigen woning verwerft.

Het voorgestelde artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001 ziet op verschillende onderdelen. Allereerst vervalt de huidige toerekening van de EWR in alle huwelijkssituaties naar rato van gerechtigdheid tot de huwelijksgemeenschap zoals is opgenomen in het huidige artikel 3.119aa, zesde lid, eerste zin, Wet IB 2001. In plaats hiervan wordt een toerekening van de EWR voorgesteld met een beperkter toepassingsbereik. De voorgestelde toerekening ziet alleen op situaties waarin sprake is van een huwelijk in algehele gemeenschap van goederen (hetgeen sinds 2018 *niet* meer de standaard is). Daarnaast ziet de toerekening in die situaties alleen op een EWR die is ontstaan vóór het huwelijk of vóórdat boedelmenging als gevolg van het wijzigen van huwelijkse voorwaarden plaatsvindt (de pre-boedelmenging EWR).

Verder vervalt de huidige overgang van een EWR aan de langstlevende partner bij overlijden zoals is opgenomen in het huidige artikel 3.119aa, zesde lid, tweede zin, Wet IB 2001. Hier komt geen vervangende regeling voor in de plaats. Net als het geval was binnen de eigenwoningregeling vóór invoering van de fiscale aflossingseis per 2013 vervalt de EWR bij overlijden van rechtswege. De EWR is doordat er geen sprake meer kan zijn van een overgang op een andere belastingplichtige weer onverkort gekoppeld aan het subject van de overleden belastingplichtige. Vanwege het overlijden van het subject vervalt de hieraan gekoppelde EWR. Dit

betreft zowel de EWR die is ontstaan als gevolg van het overlijden als de EWR die eventueel reeds aanwezig was op het moment van overlijden. Met het vervallen van de EWR is het vaststellen van een beschikking EWR daarom in deze situatie niet meer aan de orde.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.119d van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijzigingen in artikel 3.119d, vierde lid, Wet IB 2001 zien op verschillende onderdelen. Allereerst vervalt de huidige toerekening van een aflossingsstand in alle huwelijkssituaties naar rato van gerechtigdheid tot de huwelijksgemeenschap zoals is opgenomen in het huidige artikel 3.119d, vierde lid, eerste zin, Wet IB 2001. Er vindt dan geen toerekening van een aflossingsstand meer plaats. Een aflossingsstand blijft toebehoren aan de fiscale partner bij wie deze aflossingsstand is ontstaan.

Om te voorkomen dat het inzetten van een aflossingsstand bij een gezamenlijke financiering van een eigen woning leidt tot een niet-beoogde renteaftrekbepaling is in het voorgestelde artikel 3.119aa, vierde lid, Wet IB 2001 geregeld dat een aflossingsstand van een fiscale partner (gedeeltelijk) vervalt als de aflossingsstand bezien op gezamenlijk niveau is toegepast. Dit wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Zonder het beoogde vierde lid zou de uitwerking als volgt zijn:

Stel A heeft een aflossingsstand van € 100.000 voor 200 maanden. A en B treden in het huwelijk waarop het sinds 2018 geldende huwelijksvermogensrecht van toepassing is. De aflossingsstand blijft door het vervallen van de toerekening van het huidige vierde lid van A. Vervolgens kopen en financieren A en B gezamenlijk een woning – die in de huwelijksgemeenschap valt – van € 160.000 waarbij voor € 80.000 een aflostermijn van 200 maanden wordt gehanteerd en voor € 80.000 een termijn van 360 maanden. Hoewel het deel van A (€ 80.000) geen langere termijn dan 200 maanden heeft en daarmee in beginsel de aflossingsstand is toegepast, wordt dit zonder nadere regeling toch niet als zodanig gezien. Uitgangspunt bij de individuele benadering is immers dat A een lening van € 40.000 heeft met een termijn van 360 maanden en een lening van € 40.000 met een termijn van 200 maanden. De aflossingsstand is dan voor € 40.000 niet toegepast. Over deze schuld is de rente niet aftrekbaar en de schuld gaat naar box 3. A heeft dan nog steeds een aflossingsstand van € 60.000 voor 200 maanden.

Met toepassing van het beoogde vierde lid wordt de uitwerking als volgt:

Op basis van de beoogde regeling is het voldoende wanneer op gezamenlijk niveau (het totaal van de EWS van de partners) voor een bedrag van € 80.000 – het aandeel van A in de totale schuld – een termijn van 200 maanden geldt. A heeft de aflossingsstand dan toegepast en deze wordt afgeboekt tot € 20.000 voor 200 maanden. Deze resterende € 20.000 voor 200 maanden blijft van A. B ondervindt hier geen gevolgen van. Voor de toegepaste aflossingsstand geldt dat zowel A als B een schuld van € 40.000 heeft met een termijn van 200 maanden en een schuld van € 40.000 heeft met een termijn van 360 maanden. Voor A geldt dat voor de schuld waarop de aflossingsstand is toegepast op grond van artikel 3.119d, tweede lid, Wet IB 2001 voor de vaststelling of wordt voldaan aan de aflossingsseis de formule van artikel 3.119c Wet IB 2001 zodanig wordt gewijzigd dat een looptijd van 200 maanden wordt gehan-

teerd. Voor B geldt hetzelfde, maar dan op grond van het voorgestelde artikel 3.119d, vierde lid, tweede zin, Wet IB 2001.

Verder vervalt de huidige overgang van een aflossingsstand aan de langstlevende partner bij overlijden zoals is opgenomen in het huidige artikel 3.119d, vierde lid, tweede zin, Wet IB 2001. Hier komt geen vervangende regeling voor in de plaats. Hierbij wordt aangesloten bij hetgeen hiervoor bij toepassing van de EWR in overlijdenssituaties, artikel 3.119aa, zesde lid, Wet IB 2001, is toegelicht. Een aflossingsstand vervalt bij overlijden van rechtswege. Een aflossingsstand is doordat er geen sprake meer kan zijn van een overgang op een andere belastingplichtige onverkort gekoppeld aan het subject van de overleden belastingplichtige. Vanwege het overlijden van het subject vervalt de hieraan gekoppelde aflossingsstand. Dit betreft zowel de aflossingsstand die is ontstaan als gevolg van het overlijden als een aflossingsstand die eventueel reeds aanwezig was op het moment van overlijden. Met het vervallen van de aflossingsstand is het vaststellen van een beschikking aflossingsstand daarom in deze situatie niet meer aan de orde.

In het voorgestelde artikel 3.119d, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt artikel 3.119b, tweede tot en met vierde lid, Wet IB 2001 dat ziet op de beschikking EWR van overeenkomstige toepassing verklaard op een beschikking aflossingsstand. Hierdoor gaan de bepalingen die zien op herziening van een eerder afgegeven beschikking EWR overeenkomstig gelden voor een eerder afgegeven beschikking aflossingsstand. Bij invoering van de beschikking aflossingsstand is beoogd deze op eenzelfde wijze toe te passen en onder dezelfde mate van rechtsbescherming als de beschikking EWR. Aansluiting bij voornoemde bepalingen in artikel 3.119b, tweede tot en met vierde lid, Wet IB 2001 ligt daarom voor de hand.

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

Per 1 januari 2021 is op grond van de Wet aanpassing box 3 in artikel 9.4, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 geregeld dat in ieder geval een aanslag wordt vastgesteld indien de belastingplichtige of zijn partner op de peildatum (1 januari) groene beleggingen bezit die door de toepassing van artikel 5.13 Wet IB 2001 niet tot de rendementsgrondslag behoren. Deze formulering leidt ertoe dat meer aanslagen moeten worden vastgesteld dan beoogd, omdat ook aanslagen moeten worden opgelegd aan belastingplichtigen met een deeljaarpartner die op de peildatum groene beleggingen bezit die door de toepassing van artikel 5.13 Wet IB 2001 niet tot de rendementsgrondslag behoren. Bedoeld is alleen een aanslag op te leggen indien er sprake is van een voljaarspartner of een partner die voor de toepassing van artikel 2.17 Wet IB 2001 geacht wordt het hele jaar fiscale partner te zijn. Met de voorgestelde aanpassing van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 wordt bewerkstelligd dat het niet-beoogde effect met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021 wordt weggenomen en op grond van die bepaling alleen een aanslag wordt vastgesteld indien de belastingplichtige of zijn voljaarspartner dan wel zijn partner waarmee hij voor de toepassing van artikel 2.17 Wet IB 2001 geacht wordt het hele jaar fiscale partner te zijn groene beleggingen bezit die door de toepassing van artikel 5.13 Wet IB 2001 niet tot de rendementsgrondslag behoren. De terugwerkende kracht heeft geen enkel nadeel voor de betrokken belastingplichtigen. Dit zijn belastingplichtigen die zelf geen vrijgestelde groene beleggingen hebben, maar waarvan de deeljaarpartner wel vrijgestelde groene beleggingen in bezit heeft. Ten aanzien van deze belastingplichtigen vervalt – afgezien van de in artikel 9.4, eerste lid, onderdelen a, b en c, Wet IB 2001 genoemde gevallen – met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2021

de verplichting tot het vaststellen van een aanslag en daaraan gekoppeld het vaststellen van een beschikking bedrag groen beleggen.

Artikel I, onderdelen E en F (artikel 10.6 ter van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de voorgestelde technische verduidelijking van artikel 10.6ter Wet IB 2001 wordt, zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, bewerkstelligd dat de berekeningswijzen voor de herijking van de rendementspercentages in box 3 in de wet zelf worden opgenomen, hetgeen de transparantie van de herijking van de rendementspercentages ten goede komt. Met deze technische verduidelijking wordt geen inhoudelijke wijziging van de berekeningswijzen beoogd. Dit betekent dat de tot nu toe toegepaste berekeningswijzen onveranderd blijven gelden. Daarnaast wordt bewerkstelligd dat de verwijzing naar het jaartal 2010 als het basisjaar voor het CBS-prijsindexcijfer voor Bestaande Koopwoningen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020 wordt gewijzigd. Vanaf 2022 komt de verwijzing naar een basisjaar te vervallen en wordt een delegatiebepaling toegevoegd die het mogelijk maakt bij toekomstige verleggingen van het basisjaar de nieuw te gebruiken reeks van het prijsindexcijfer bij ministeriële regeling vast te stellen.

Artikel I, onderdeel G (artikel 10bis.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging in artikel 10bis.1, derde lid, Wet IB 2001 ziet op het gebruik kunnen maken van het overgangsrecht voor eigenwoning-schulden door de fiscale partner van de belastingplichtige die recht heeft op toepassing van het overgangsrecht in een situatie van oversluiten als bedoeld in artikel 10bis.1, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001. Onder oversluiten wordt verstaan het in een kalenderjaar geheel of gedeeltelijk aflossen van een tot de bestaande eigenwoningsschuld (BEWS) behorende schuld voor zover tot het hoogste het afgeloste bedrag uiterlijk in het daaropvolgende kalenderjaar opnieuw een schuld in verband met een eigen woning bestaat. Wanneer in een dergelijke oversluitsituatie sprake is van een gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door de belastingplichtige met zijn fiscale partner kan toepassing van de regeling ertoe leiden dat een deel van de gezamenlijke schuld niet als BEWS kan worden aangemerkt hetgeen tot een niet-beoogde renteaftrekbeperking kan leiden. Om dit te voorkomen is in het voorgestelde artikel 10bis.1, derde lid, derde zin, Wet IB 2001 geregeld dat de ruimte voor het opnieuw aangaan van een BEWS – maximaal het door de belastingplichtige afgeloste bedrag – bij gezamenlijke financiering van een schuld naar rato van het schuldaandeel in die gezamenlijke schuld door beide partners kan worden benut. Uiteraard gaat daarbij het aan de lening gekoppelde aftrekverleden inclusief de resterende periode van de 30-jaarstermijn voor renteaftrek die gold voor de BEWS die wordt overgesloten door de belastingplichtige en zijn fiscale partner ook gelden voor de vervangende BEWS, ook als deze als BEWS van de partner wordt aangemerkt.

Het betreft een zogenoemde kan-bepaling. Dit betekent dat de partners ervoor kunnen kiezen om gezamenlijk de ruimte voor een BEWS te benutten. Dit is echter niet verplicht. Als men hier geen gebruik van wil maken, blijft de regeling van artikel 10bis.1, derde lid, tweede zin, Wet IB 2001 van toepassing en wordt de gehele schuld, voor zover aan de voorwaarden van oversluiten is voldaan, bij de fiscale partner die de BEWS had opnieuw aangemerkt als BEWS. Voor de andere fiscale partner wordt zijn aflossingsvrije lening dan niet aangemerkt als BEWS en valt in box 3. Deze partner krijgt dan echter ook niet te maken met een beperking van de maximale looptijd en daarmee de resterende termijn van renteaftrek. Zoals aangegeven gaat met het overgaan van de kwalificatie BEWS

ook die resterende aftrektermijn over. Naarmate de reeds verstreken looptijd van een BEWS langer wordt en de resterende aftrektermijn van een BEWS korter wordt – de 30-jaarstermijn zal voor het eerst aflopen per 2031 en voor het laatst per 2044 – kan het voor fiscale partners aantrekkelijker zijn om geen gebruik te maken van de mogelijkheid om het overgangsrecht toe te passen op een schuld van de partner die zelf geen recht op overgangsrecht heeft. Die partner kan dan immers, hoewel er sprake moet zijn van ten minste annuïtair lenen en aflossen, een lening aangaan die kan kwalificeren als reguliere EWS. Voorgaande wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Zonder het beoogde derde lid, derde zin, zou de uitwerking als volgt zijn:

Stel A heeft een BEWS van € 150.000 met een resterende renteaftrektermijn van 20 jaar. A heeft geen EWR. A en B gaan samenwonen. Zij kopen en financieren een eigen woning van € 200.000 met een aflossingsvrije lening van € 150.000 en een annuïtaire lening van € 50.000 in de verhouding 50–50. A en B verwerven ieder een woning voor € 100.000 die zij financieren met een aflossingsvrije lening van € 75.000 en een annuïtaire lening van € 25.000. De schuld van A is aan te merken als BEWS. Omdat B geen recht op het overgangsrecht voor BEWS heeft, is de aflossingsvrije lening van B van € 75.000 niet aan te merken als EWS en valt deze in box 3. De annuïtaire schuld van € 25.000 van B is wel een EWS voor B.

Met toepassing van het beoogde derde lid, derde zin, wordt de uitwerking als volgt:

Bij een gezamenlijke aankoop en financiering van een eigen woning door fiscale partners waarvan één of beide partners een BEWS heeft, kan de BEWS door beide partners gezamenlijk worden ingezet naar rato van hun schuldaandeel in de gezamenlijke schuld. Hierdoor kunnen A en B ieder voor maximaal 50% van de oorspronkelijke BEWS van A het overgangsrecht benutten. De aflossingsvrije schuld van B van € 75.000 kan hierdoor voor B worden aangemerkt als BEWS. A en B hebben immers samen geen hogere aflossingsvrije schuld afgesloten dan de oorspronkelijke BEWS van A (€ 150.000). De overgang heeft wel tot gevolg dat bij A ook maximaal € 75.000 als BEWS kan worden aangemerkt. Dit betekent dat de aflossingsvrije lening van A van € 75.000 tot de BEWS behoort, maar de annuïtaire lening van € 25.000 hierdoor niet langer als BEWS kan worden aangemerkt. Omdat deze lening voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.119a Wet IB 2001 kwalificeert deze als EWS en is de rente aftrekbaar.

Voor situaties van oversluiten waarbij tijdens de periode van oversluiten boedelmenging plaatsvindt als gevolg van het aangaan van een huwelijk of een wijziging van huwelijksvoorwaarden en de overgesloten lening een gezamenlijke lening van de echtgenoten betreft, is in artikel 10bis.1 zevende lid, tweede zin, Wet IB 2001 al voorzien in een regeling. Op basis van deze regeling wordt de BEWS bij helfte naar rato van de huwelijksgeenschap verdeeld over de echtgenoten. Voorgesteld wordt deze regeling te laten vervallen waardoor ook voor deze situaties de voorgestelde regeling van artikel 10bis.1, derde lid, derde zin, Wet IB 2001 gaat gelden. Echtgenoten waarbij sprake is van boedelmenging binnen de termijn van oversluiten krijgen daarmee ook de keuze om gebruik te maken van de regeling in plaats van een verplichte verdeling. Daarnaast wordt een wijziging voorgesteld van artikel 10bis.1, zevende lid, derde zin, Wet IB 2001. De hierin opgenomen regeling ziet op het

aanmerken van een schuld als BEWS voor een langstlevende partner indien de overleden fiscale partner een BEWS had, hij binnen de oversluittermijn van artikel 10bis.1, derde lid, Wet IB 2001 komt te overlijden en de langstlevende partner vervolgens binnen die oversluittermijn een nieuwe lening aangaat. Voorgesteld wordt om van deze bepaling een zogenoemde kan-bepaling te maken. Dit betekent dat de langstlevende partner ervoor kan kiezen om de ruimte voor een BEWS van de overleden fiscale partner te benutten. Dit is met dit voorstel dan echter niet langer verplicht. Bij de keuze voor toepassing gaat het aan de lening gekoppelde aftrekverleden inclusief de resterende periode van de 30-jaarstermijn voor renteaftrek die gold voor de BEWS die wordt overgesloten over op de langstlevende partner. Naarmate de reeds verstreken looptijd van een BEWS langer wordt en de resterende aftrektermijn van een BEWS korter wordt – de 30-jaarstermijn zal voor het eerst aflopen per 2031 en voor het laatst per 2044 – kan het voor de langstlevende partner aantrekkelijker zijn om geen gebruik te maken van de mogelijkheid om het overgangsrecht toe te passen op zijn schuld als hij zelf geen recht op overgangsrecht heeft. Hij kan dan immers, hoewel er sprake moet zijn van ten minste annuïtair lenen en aflossen, een lening aangaan die kan kwalificeren als reguliere EWS. Voorgaande wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Stel A en B wonen ongehuwd samen. A had een BEWS van € 175.000 met een resterende looptijd van 15 jaar en heeft deze bij verkoop van zijn woning afgelost. B heeft nog niet eerder een eigen woning gehad. A en B waren voornemens om binnen de oversluittermijn van artikel 10bis.1, derde lid, Wet IB 2001 een woning te kopen van € 350.000 die zij wilden financieren met een aflossingsvrije lening van € 175.000, een annuïtaire lening van € 50.000 en het resterende bedrag uit eigen middelen. A komt te overlijden voor de aankoop en financiering van de woning. B wil de woning vervolgens alleen aankopen en financieren zoals oorspronkelijk was beoogd. De geldverstrekker gaat daarmee akkoord. Op basis van de huidige regeling in artikel 10bis.1, zevende lid, derde zin, Wet IB 2001 wordt in deze situatie de schuld van B voor een bedrag van € 175.000 automatisch een BEWS omdat A een BEWS had voor dat bedrag. Dat betekent dat B een BEWS heeft van € 175.000 met een resterende termijn van renteaftrek van 15 jaar. In deze situatie is B daarbij gebaat.

Stel dat B echter zou besluiten om binnen de oversluittermijn een andere woning te kopen voor € 200.000 en die woning zou financieren met een annuïtaire lening van € 175.000 dan wordt deze schuld op basis van het huidige zevende lid een BEWS van B. Omdat de kwalificatie BEWS en de daaraan gekoppelde 30-jaarstermijn van A door het overlijden van A overgaat op B, eindigt na 15 jaar de renteaftrek. In deze situatie is B niet gebaat bij de overgang van de kwalificatie BEWS van A. Door de bepaling van het zevende lid te wijzigen in een kan-bepaling krijgt B de keuze om al dan niet gebruik te maken van het overgangsrecht.

In artikel 10bis.1, vierde en tiende lid, Wet IB 2001 zijn enkele technische aanpassingen opgenomen.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 20 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Nadat een inkomensafhankelijke regeling al is toegekend zal de Belastingdienst/Toeslagen deze op grond van artikel 20 Awir aanpassen (herzien) in geval van het alsnog beschikbaar komen of in geval van een wijziging van fiscale gegevens en indien daaruit blijkt dat de tegemoetkoming tot een te hoog of te laag bedrag is vastgesteld. Het huidige artikel 20 Awir ziet alleen op inkomensgegevens, waaronder ook een wijziging van niet in Nederland belastbaar inkomen. Eventuele wijzigingen in het (Nederlandse of buitenlandse) vermogen van een toeslaggerechtigde kunnen, voor zover het vermogen hoger is (of wordt) dan het heffingvrije vermogen in de inkomstenbelasting, naar Nederlandse maatstaven leiden tot een hoger voordeel uit sparen en beleggen en daarmee tot een hoger inkomen. Door de met de Wet aanpassing box 3 aangebrachte wijzigingen in de Wet IB 2001, waarbij voor een vermogen onder € 50.001 niet langer sprake is van een bestanddeel van het inkomensgegeven, omdat er geen inkomen uit sparen en beleggen meer uit een dergelijk vermogen voortvloeit, is de bepaling van artikel 20 Awir niet meer toereikend om in alle relevante gevallen tot herziening over te kunnen gaan. Dit probleem doet zich alleen voor bij de huurtoeslag omdat voor die toeslag een vermogensgrens van € 31.340 van toepassing is. Voor andere inkomensafhankelijke regelingen zijn geen of juist hogere vermogensgrenzen bepaald. Voor wijzigingen in het vermogen tussen € 31.340 en € 50.001 (en hoger bij fiscaal partners) is daarom een aanvulling in artikel 20 Awir nodig.

Met de voorgestelde wijzigingen van artikel 20, eerste en tweede lid, Awir wordt daarom de mogelijkheid tot herziening uitgebreid naar wijzigingen in het vermogen van een toeslaggerechtigde. Dit wordt bereikt door in beide genoemde leden ook naar de voor de toepassing van artikel 7, derde en vierde lid, Awir relevante rendementsgrondslag te verwijzen. Uitgangspunt voor een herziening in verband met een wijziging in het vermogen is de bij toepassing van artikel 7, derde of vierde lid, Awir relevante rendementsgrondslag, waaronder begrepen worden de bedragen rendementsgrondslag en groene beleggingen. Bij de toepassing van artikel 7, derde of vierde lid, Awir vindt tevens artikel 7, vijfde lid, Awir toepassing. Daardoor worden ook bezittingen en schulden die ten grondslag liggen aan het niet in Nederland belastbare inkomen begrepen in het bedrag aan rendementsgrondslag.

De voorgestelde aanpassing is, zoals reeds aangegeven, van belang voor de huurtoeslag. Voor die toeslag gold tot 1 januari 2021 dat de vermogensgrens was gekoppeld aan het hebben van voordeel uit sparen en beleggen, hetgeen voortvloeide uit het inkomensgegeven (verzamelinkomen). Sinds 1 januari 2021 is echter een vermogensgrens van € 31.340 van toepassing die is gekoppeld aan de rendementsgrondslag en niet meer aan het heffingvrije vermogen, dat per die datum is verhoogd van € 31.340 naar € 50.000. Bij het overschrijden van het bedrag van € 31.340 vervalt het recht op huurtoeslag. Bij onderschrijden van de genoemde grens kan alsnog een recht op huurtoeslag ontstaan. Voor beide vormen van herziening heeft de Belastingdienst/Toeslagen een wettelijke grondslag nodig die er met de voorgestelde wetswijziging komt. Wijzigingen in het vermogen boven het heffingvrije vermogen van box 3 leiden weer tot een wijziging van het inkomensgegeven en daarvoor bestaat al een grondslag in artikel 20 Awir. De praktische relevantie van de toevoeging aan artikel 20 Awir is daarmee beperkt tot vermogens tussen € 31.340 en € 50.001 (en bij fiscaal partners tussen € 62.680 en € 100.001). Een herziening door de Belastingdienst/Toeslagen leidt

uiteindelijk maar tot één hernieuwde vaststelling of er ook na wijziging van de gegevens recht bestaat op een toeslag en voor welk bedrag. Voor zover een geschil ontstaat over het vermogen, dient een toeslaggerechtigde zich in beginsel te richten tot de inspecteur van de Belastingdienst. De inspecteur stelt namelijk de voor bezwaar vatbare beschikking bedrag rendementsgrondslag of beschikking bedrag groen beleggen op basis van artikel 9.4a Wet IB 2001 vast. Als een toeslaggerechtigde van mening is dat de Belastingdienst/Toeslagen de vaststelling van de inspecteur niet juist heeft gevolgd kan hij daarover bij de Belastingdienst/Toeslagen in bezwaar gaan.

Artikel II, onderdeel B (artikel 38 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In het voorgestelde artikel 38, vierde lid, Awir wordt de verplichting voor kindercentra en gastouderbureaus vastgelegd om eigener beweging de in dat lid in de onderdelen a tot en met f opgesomde gegevens voor elk ingeschreven kind aan de Belastingdienst/Toeslagen te verstrekken. Deze verplichting wordt naar aanleiding van de voorhangprocedure van het bestaande negende lid van artikel 38 Awir nu bij wet in formele zin geregeld.

Het doel van de verstrekking is de beoordeling van de aanspraak op of de bepaling van de hoogte van de kinderopvangtoeslag of het voorschot van de ouder, het herzien van een tegemoetkoming van de ouder, bedoeld in de artikelen 21 en 21a Awir, of het herzien van een voorschot van de ouder, nadat de ouder zelf een wijziging heeft doorgegeven, bedoeld in artikel 16, vijfde lid, Awir. Het gaat om gegevens die kindercentra en gastouderbureaus op grond van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 1.53 en 1.56, zesde lid, van de Wet kinderopvang in hun administratie dienen op te nemen. Dit is, voor zover het de aan de Belastingdienst/Toeslagen te verstrekken gegevens betreft, verder uitgewerkt in artikel 11, tweede lid, onderdelen e, f, h en i, en derde lid, onderdelen b, e, f en h, Regeling Wko.

Daarnaast wordt in het voorgestelde artikel 38, vijfde lid, Awir geregeld wanneer de in het voorgestelde vierde lid van dat artikel genoemde gegevens geleverd moeten worden en op welke periode(n) die gegevens betrekking hebben. Er zijn twee soorten leveringen te onderscheiden, een maandelijks levering en een jaarlijkse levering. De maandelijks levering dient, met uitzondering van de maand januari (zie hierna), uiterlijk op de vijftiende dag van de maand plaats te vinden. Daarbij dient het kindercentrum of gastouderbureau niet alleen de gegevens met betrekking tot de voorgaande maand te verstrekken, maar ook de gegevens over alle daaraan voorafgaande maanden sinds de aanvang van het berekeningsjaar of, indien dat later is, sinds de aanvang van de schriftelijke overeenkomst ten aanzien van het ingeschreven kind. Zo worden uiterlijk op 15 februari de gegevens over januari verstrekt, uiterlijk op 15 maart de gegevens over januari en februari enzovoort, totdat uiterlijk op 15 december de gegevens over de maanden januari tot en met november worden verstrekt. Vervolgens geldt in verband met de jaarafsluiting alleen in januari een langere aanlevertermijn: uiterlijk op 27 januari dient het kindercentrum of gastouderbureau de gegevens over alle maanden van het voorgaande berekeningsjaar te verstrekken. De te verstrekken gegevens dienen steeds per maand waarop zij betrekking hebben te worden onderscheiden, zodat de Belastingdienst/Toeslagen mutaties per maand ten opzichte van eerdere verstrekkingen van gegevens eenvoudig kan herkennen. Deze maandelijks verstrekkingen worden ingezet om de hoogte van de voorschotten van de kinderopvangtoeslag te controleren en na een door de ouder ingediende wijziging zo nodig aan te passen. Voorts wordt in het voorgestelde vijfde lid van artikel 38 Awir de verplichting vastgelegd voor kindercentra en gastouderbureaus om

eigener beweging jaarlijks een eindafrekening van de gegevens met betrekking tot het voorgaande berekeningsjaar aan de Belastingdienst/Toeslagen te verstrekken. Deze eindafrekening geeft ook de afzonderlijke maanden weer en dient uiterlijk op 1 maart volgend op het berekeningsjaar te worden verstrekt. Deze jaarlijkse gegevensverstrekking ziet op dezelfde gegevens die, in verband met de maandleveringen, reeds in januari (uiterlijk 27 januari) dienen te worden verstrekt en geeft de kinderopvangorganisatie de mogelijkheid om in het kader van de eindafrekening mogelijke correcties op de voorafgaande maandelijkse gegevensverstrekkingen aan te brengen. Indien geen correcties nodig zijn of geen eindafrekening tussen het kindercentrum of gastouderbureau en de ouder heeft plaatsgevonden, is het jaaroverzicht gelijk aan het overzicht dat in januari over het voorgaande berekeningsjaar verstrekt wordt. De verstrekking van het jaaroverzicht wordt door de Belastingdienst/Toeslagen gebruikt om de hoogte van de kinderopvangtoeslag definitief vast te stellen.

In het huidige negende lid van artikel 38 Awir is een voorhangbepaling voor een algemene maatregel van bestuur (amvb) opgenomen, zoals door de Tweede Kamer bij amendement is aangenomen.⁴⁹ In die bepaling wordt onderscheid gemaakt tussen de amvb die op 1 januari 2021 in werking treedt, en toekomstige amvb's. Nu er geen amvb meer in werking kan treden met ingang van 1 januari 2021, is de noodzaak voor dit onderscheid vervallen. Daarom wordt het voorgestelde tot elfde lid te vernummeren negende lid zo aangepast dat duidelijk is welke voorhangprocedure van toepassing is voor alle toekomstige krachtens artikel 38, tweede lid, Awir vast te stellen amvb's. Inhoudelijk wijzigen de procedure en inhoud van de voorhang niet.

De wijzigingen van artikel 38 Awir zullen voor het eerst van toepassing zijn op berekeningsjaren die na 31 december 2021 aanvangen. Dit betekent dat de informatieverzoeken die zijn of worden gedaan op grond van de huidige regelgeving van artikel 38, eerste lid, Awir, met betrekking tot de berekeningsjaren die vóór 1 januari 2022 zijn aangevangen van toepassing blijven en dat over die berekeningsjaren kindercentra en gastouderbureaus niet eigener beweging gegevens hoeven te verstrekken.

Artikel II, onderdeel C (artikel 47a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Het voorgestelde artikel 47a Awir biedt een grondslag om in een ministeriële regeling maatregelen te treffen op grond waarvan direct of indirect ondersteuning kan worden geboden aan een belanghebbende om een uit de Awir, de daarop berustende bepalingen of een inkomensafhankelijke regeling voortvloeiend recht – bijvoorbeeld de aanvraag van een toeslag – te gelde te maken of een verplichting – bijvoorbeeld een informatieverzoek van de Belastingdienst/Toeslagen – na te komen. De ondersteuning kan dus ook bestaan uit bijvoorbeeld het vergoeden van aanschafkosten voor eH3 die een partij maakt die geen vergoeding vraagt voor de hulp bij het aanvragen van een toeslag. De voorgestelde maatregel houdt dus geen aanvulling op of beperking van bestaande wettelijke maatregelen ter zake van tegemoetkomingen in, maar draagt bij aan het vergroten van het zogenoemde doenvermogen van de belanghebbende. Voor een afwijking van de wet bestaat de hardheidsclausule van artikel 47 Awir. De voorgestelde maatregel bestaat dus naast die hardheidsclausule. Voor de doelstelling en redengeving van deze maatregel wordt verwezen naar het algemeen deel van de memorie.

⁴⁹ Kamerstukken II 2020/21, 35 574, nr. 17.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 21 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In het huidige artikel 21, eerste lid, WVA is opgenomen dat de S&O-afdrachtvermindering in een aangiftetijdvak van toepassing is als de S&O-inhoudingsplichtige beschikt over een S&O-verklaring die betrekking heeft op een periode waarin dit aangiftetijdvak eindigt. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt voorgesteld het per 2022 mogelijk te maken dat S&O-verklaringen elkaar kunnen overlappen. Hiertoe wordt in het eerste lid tot uitdrukking gebracht dat meerdere S&O-verklaringen betrekking kunnen hebben op eenzelfde aangiftetijdvak.

In het huidige artikel 21, tweede lid, WVA is de toerekening van het maximale bedrag van een S&O-verklaring aan het aangiftetijdvak waarop de S&O-verklaring betrekking heeft, opgenomen. In de huidige systematiek vindt een evenredige toerekening plaats aan de aangiftetijdvakken die eindigen in de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, wordt het mogelijk gemaakt dat een S&O-inhoudingsplichtige voor elk aangiftetijdvak waarop de S&O-verklaring(en) ziet, een door hem zelf te bepalen deel van het totaal in die S&O-verklaring(en) aan hem toegekende bedrag aan S&O-afdrachtvermindering in mindering kan brengen. Met de voorgestelde wijziging van het tweede lid wordt het in aanmerking te nemen bedrag gemaximeerd op het niet in een eerder aangiftetijdvak verrekende bedrag aan S&O-afdrachtvermindering. Uiteraard kan de toe te passen S&O-afdrachtvermindering in een aangiftetijdvak verder op basis van artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel b, WVA nooit meer bedragen dan de door de S&O-inhoudingsplichtige in dat aangiftetijdvak verschuldigde loonheffing.

In het huidige artikel 21, derde lid, WVA is opgenomen dat indien na afloop van de periode waarop een S&O-verklaring betrekking heeft een nog niet verrekend bedrag aan S&O-afdrachtvermindering resteert, dit in de overige – zowel reeds geëindigde als nog te eindigen aangiftetijdvakken – van het kalenderjaar waar de S&O-verklaring betrekking op heeft, in aanmerking wordt genomen. Met het voorstel om elke S&O-verklaring voortaan betrekking te laten hebben op het resterende deel van het kalenderjaar, zie de voorgestelde wijziging van artikel 22 WVA, kan een resterend bedrag nog enkel in aanmerking worden genomen in een reeds verstreken aangiftetijdvak. Het derde lid wordt hierop aangepast. Aanvullend komt een bij een eerdere wijziging van artikel 21, derde lid, WVA⁵⁰ per abuis dubbel opgenomen zin te vervallen.

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

In het huidige artikel 22, eerste lid, WVA is opgenomen dat een S&O-inhoudingsplichtige een S&O-verklaring kan aanvragen voor een aaneengesloten periode van ten minste drie kalendermaanden binnen één kalenderjaar en dat perioden waarop de aanvragen zien elkaar niet mogen overlappen. Binnen de huidige regeling kunnen er daardoor maximaal vier S&O-verklaringen per kalenderjaar aangevraagd worden. Voorgesteld wordt in artikel 22, eerste lid, WVA op te nemen dat een S&O-aanvraag altijd loopt tot het einde van het kalenderjaar waar de aanvraag betrekking op heeft. Met deze wijziging wordt, zoals reeds is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, het invullen van de mededeling door

⁵⁰ Stb.2013, 565.

een S&O-inhoudingsplichtige en het controleren daarvan door RVO eenvoudiger. Bovendien vervalt een ingewikkelde systematiek van het doorschuiven en verschuiven van uren, kosten en uitgaven, bedoeld voor projecten die op een later moment worden gerealiseerd dan voorzien of omdat bij het ene project minder uren, kosten of uitgaven worden gerealiseerd dan aangevraagd en bij een ander project in dezelfde aanvraag juist meer. Deze systematiek is bedoeld om de noodzaak van aanvullende aanvragen zoveel mogelijk weg te nemen, maar leidt ook tot een bijzonder ingewikkelde mededeling. Doordat met onderhavig voorstel S&O-verklaringen elkaar kunnen overlappen en gelijktijdig altijd betrekking hebben op het resterende kalenderjaar, wordt deze systematiek overbodig.

Verder wordt voorgesteld artikel 22, eerste lid, tweede zin, WVA te laten vervallen waarin de voorwaarde is opgenomen dat een kalendermaand waarop een aanvraag betrekking heeft niet meer kan worden betrokken in een latere aanvraag. Hierdoor wordt overlap in periodes waarop een S&O-aanvraag of S&O-verklaring ziet mogelijk. Vanwege het vervallen van voornoemde voorwaarde is het noodzakelijk de voorwaarde van maximaal vier S&O-aanvragen per kalenderjaar expliciet op te nemen in artikel 22, eerste lid, WVA.

Artikel III, onderdelen C en D (artikelen 23 en 24 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 23, tweede en derde lid, en 24, eerste lid, WVA wordt verduidelijkt dat indien een S&O-inhoudingsplichtige kiest voor het werkelijke bedrag van kosten en uitgaven, alleen die kosten en uitgaven waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven in aanmerking komen voor S&O-afdrachtvermindering en dus opgevoerd kunnen worden in de mededeling.

In artikel 23, tweede lid, WVA is opgenomen welke gegevens een S&O-verklaring moet bevatten. Met de voorgestelde wijziging van artikel 23, tweede lid, onderdeel d, WVA wordt verduidelijkt dat als gekozen wordt voor toepassing van het werkelijke bedrag aan kosten en uitgaven, de verklaring niet alleen het bedrag aan kosten en uitgaven moet vermelden, maar ook de omschrijving van die kosten en uitgaven, overeenkomstig de aanvraag.

In artikel 23, derde lid, WVA is opgenomen wat het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering belooft. Voorgesteld wordt om aan het derde lid, onderdeel b, met betrekking tot het bedrag aan kosten en uitgaven een verwijzing toe te voegen naar het voorgestelde tweede lid, onderdeel d van dat artikel. Hiermee wordt verduidelijkt dat het bedrag aan S&O-afdrachtvermindering wordt gebaseerd op kosten en uitgaven waarvoor in de S&O-verklaring een bedrag en omschrijving is opgenomen. De tweede wijziging in het derde lid alsmede de wijzigingen in het vierde en zevende lid betreffen technische aanpassingen.

In artikel 24, eerste lid, tweede zin, WVA is opgenomen dat een S&O-inhoudingsplichtige bij de keuze voor het toepassen van werkelijke kosten en uitgaven ook een administratie moet bijhouden omtrent die kosten en uitgaven. Met de voorgestelde wijziging van genoemde tweede zin wordt verduidelijkt dat het gaat om de in de S&O-verklaring omschreven kosten en uitgaven.

In artikel 24, tweede lid, WVA is met betrekking tot de mededeling al de voorwaarde opgenomen dat de mededeling moet zien op kosten en uitgaven waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven. Met de voorgestelde verduidelijkingen in de artikelen 23, tweede lid, onderdeel d, en 24, eerste lid, tweede zin, WVA dat enerzijds de S&O-verklaring niet alleen wordt afgegeven voor het bedrag van de kosten en uitgaven, maar ook voor de soort kosten en uitgaven en anderzijds dat de administratie moet zien op de in de S&O-verklaring omschreven kosten en uitgaven, kan er geen misverstand over bestaan dat in de mededeling alleen kosten en uitgaven opgevoerd kunnen worden die ook daadwerkelijk vooraf zijn aangevraagd. Indien een S&O-inhoudingsplichtige desondanks in de mededeling kosten en uitgaven opvoert die niet zijn aangevraagd en in de S&O-verklaring zijn opgenomen, zal de Minister van EZK een correctie S&O-verklaring afgeven op basis van artikel 25, tweede lid, onderdeel a, WVA.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 23e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging in artikel 23e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) schrijft voor in welke volgorde de door gecontroleerde lichamen (CFC's) in het buitenland betaalde winstbelasting bij de belastingplichtige wordt verrekend. Deze verplichte verrekensvolgorde is relevant indien een belastingplichtige aanspraak maakt op een verrekening van de buitenlandse belasting van meerdere CFC's. Op grond van het tweede lid van artikel 23e Wet Vpb 1969 wordt per CFC bepaald welk bedrag aan buitenlandse winstbelasting van die CFC verrekenbaar is. Het derde lid van artikel 23e Wet Vpb 1969 bepaalt daarnaast dat de vermindering ten aanzien van alle CFC's nooit meer kan bedragen dan de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting (de zogenoemde derde limiet). Bij meerdere CFC's volgt op dit moment niet uit de wet in welke volgorde de buitenlandse winstbelasting dient te worden verrekend als de som van de verminderingen per CFC groter is dan het maximaal ingevolge de derde limiet te verrekenen bedrag. Het voorgestelde artikel 23e, vierde lid, Wet Vpb 1969 introduceert daarom een verplichte volgorde van verrekening in deze specifieke gevallen. De voorgestelde bepaling schrijft voor dat de vermindering in aanmerking wordt genomen in toenemende grootte. Dit betekent dat het kleinste bedrag aan verrekenbare buitenlandse winstbelasting eerst wordt verrekend. Indien de verminderingen even groot zijn, dan wordt van elk van de verminderingen een evenredig gedeelte in aanmerking genomen. Deze methodiek sluit aan bij de volgorde van in aanmerking te nemen verminderingen die is opgenomen in artikel 44a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de niet-verrekenbare buitenlandse winstbelasting in een bepaald jaar, op grond van het huidige vierde lid van artikel 23e Wet Vpb 1969 (na vernummering: het vijfde lid van dat artikel), kan worden overgebracht naar het volgende jaar. De voorgestelde wijziging treedt in werking per 1 januari 2022 en heeft effect voor boekjaren die aanvangen op of na die datum. Verder worden in artikel 23e, vijfde en zesde lid (nieuw), Wet Vpb 1969, enkele verwijzingen aangepast als gevolg van de invoering van het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 23e.

Artikel V

Artikel V (artikelen 28rk, 28si en 28tm van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Deze voorgestelde wijzigingen nummeren de bestaande teksten van artikel 28rk, 28si en 28tm van de Wet OB 1968 respectievelijk als: artikel 28rk, eerste lid; artikel 28si, eerste lid; en artikel 28tm, eerste lid. Daarnaast wordt aan elk van die artikelen een tweede, derde en vierde lid toegevoegd. Deze nieuwe leden hebben betrekking op een btw-melding voor de niet-Unieregeling, Unieregeling en invoerregeling in enige lidstaat, waarbij die melding voor Nederland als lidstaat van verbruik in een belastingtijdvak telkens negatief is.

Een dergelijke situatie ontstaat met betrekking tot de niet-Unieregeling wanneer voor Nederland in dat tijdvak het bedrag van de totaal verschuldigde belasting, bedoeld in artikel 28rg, eerste lid, Wet OB 1968, wordt overtroffen door een negatief bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn als bedoeld in artikel 28rg, tweede lid, van die wet. Het gaat hier dus om negatieve correcties op eerder ingediende btw-meldingen voor Nederland als lidstaat van verbruik die worden meegenomen in een volgende btw-melding. De desbetreffende btw-melding wordt dan voor het aldus daarin voor Nederland ontstane negatieve totaal van de belasting, aangemerkt als een verzoek om teruggaaf van belasting van dat bedrag (artikel 28rk, tweede lid, Wet OB 1968). Het gaat hierbij om een specifiek voor de niet-Unieregeling geldend verzoek dat afwijkt van de teruggaafverzoeken bedoeld in artikel 31 van genoemde wet. Om die reden is een nagenoeg gelijke tekst als die van artikel 31, achtste en negende lid, Wet OB 1968 aan artikel 28rk Wet OB 1968 toegevoegd als respectievelijk derde en vierde lid. De inspecteur beslist dus op het verzoek om teruggaaf van belasting bij voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij de bepalingen van afdeling 4.1.3 van de Algemene wet bestuursrecht van toepassing zijn.

De hiervoor geschetste situatie ontstaat met betrekking tot de Unieregeling wanneer voor Nederland in een belastingtijdvak het bedrag van de totaal verschuldigde belasting bedoeld in artikel 28se, eerste lid, Wet OB 1968 wordt overtroffen door een negatief bedrag waarvoor wijzigingen nodig zijn als bedoeld in artikel 28se, tweede en achtste lid, van die wet. Het aldus ontstane negatieve totaal van de belasting op de btw-melding voor Nederland over dat tijdvak wordt aangemerkt als verzoek om teruggaaf van belasting van dat bedrag (artikel 28si, tweede lid, Wet OB 1968). Het gaat hierbij om een specifiek voor de Unieregeling geldend verzoek dat afwijkt van de teruggaafverzoeken bedoeld in artikel 31 van genoemde wet. Voor een toelichting op artikel 28si, derde en vierde lid, Wet OB 1968 zij verwezen naar de toelichting op artikel 28rk, derde en vierde lid, Wet OB 1968 in de vorige alinea.

Met betrekking tot de invoerregeling ontstaat de hiervoor geschetste situatie wanneer voor Nederland in een belastingtijdvak het bedrag van de totaal verschuldigde belasting bedoeld in artikel 28ti, eerste lid, Wet OB 1968 wordt overtroffen door een negatief bedrag van de belasting waarvoor wijzigingen nodig zijn als bedoeld in artikel 28ti, tweede lid, van die wet. Het aldus ontstane negatieve totaal van de belasting op de btw-melding voor Nederland over dat tijdvak wordt aangemerkt als een verzoek om teruggaaf van belasting van dat bedrag (artikel 28tm, tweede lid, Wet OB 1968). Het gaat hierbij om een specifiek voor de invoerregeling geldend verzoek dat afwijkt van de teruggaafverzoeken bedoeld in artikel 31 van genoemde wet. Voor een toelichting op artikel 28tm, derde en

vierde lid, Wet OB 1968 zij verwezen naar de toelichting op artikel 28rk, derde en vierde lid, Wet OB 1968 hiervoor.

Artikel VI

Artikel VI, onderdelen A, B, C, G, H en K (artikelen 1, 2, 5, 13b, 14a en 16aa van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Er wordt voorgesteld in artikel 2 Wet BPM 1992 een definitiebepaling op te nemen van «weg», waarbij wordt aangesloten op de begripsbepalingen in de Wegenverkeerswet 1994. Daardoor kan in andere artikelen de wettekst worden vereenvoudigd in het belang van de leesbaarheid van die artikelen. In artikel 1, zevende en achtste lid, Wet BPM 1992 wordt verwezen naar het nieuwe artikel 16 Wet BPM 1992. Daarnaast worden in de artikelen 1, zevende en achtste lid en 14a, tweede lid, Wet BPM 1992 omissies hersteld.

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

De Wet BPM 1992 is bedoeld voor motorrijtuigen die van de weg in Nederland gebruik (gaan) maken. Deze bedoeling van de Wet BPM 1992 is recent door de Hoge Raad bevestigd en is ook relevant voor het bepalen van de hoogte van de bpm voor gebruikte motorrijtuigen op grond van artikel 10 van de Wet BPM 1992. Het belastbare feit wordt met ingang van 1 januari 2022 gewijzigd in (alleen) de inschrijving van het motorrijtuig in het kentekenregister.⁵¹ Het doel van de Wet BPM verandert niet met de inschrijving als belastbaar feit. De inschrijving van een motorrijtuig in het kentekenregister wordt geacht, net als het huidige belastbare feit, gericht te zijn op gebruikmaking van de weg. Als de belastingplichtige besluit om met het motorrijtuig van de weg gebruik te maken zal hij immers eerst een verzoek om inschrijving van een motorrijtuig in het kentekenregister moeten doen om in verband daarmee te kunnen voldoen aan de krachtens de Wegenverkeerswet 1994 gestelde vereisten voor toelating op de weg.

Met dit onderdeel wordt voorgesteld artikel 10, achtste lid, Wet BPM 1992 zo te formuleren dat het gebruik van een taxatierapport voor het bepalen van de vermindering van de bpm uitsluitend mogelijk is indien het motorrijtuig voldoet aan de bij of krachtens de Wegenverkeerswet 1994 vastgestelde eisen waardoor met dat motorrijtuig mag worden gebruik gemaakt van de weg.

Dat betekent dat het motorrijtuig geen essentiële gebreken mag hebben en dus moet voldoen aan de permanente eisen (hoofdstuk 5 van de Regeling voertuigen) of dat het motorrijtuig geen schadevoertuig is (hoofdstuk 7 van de Regeling voertuigen). Aan deze voorwaarden wordt in ieder geval niet voldaan als de RDW aangeeft – naar aanleiding van de technische staat bij de inschrijving – een verbod voor het rijden op de weg op te leggen bij de tenaamstelling.

Het stellen van deze voorwaarde is in overeenstemming met het Unierecht, omdat bij de heffing van bpm onderscheid mag worden gemaakt tussen motorrijtuigen die voldoen aan de wettelijke vereisten om te worden toegelaten op de weg en motorrijtuigen die niet aan die eisen voldoen, mits binnen de desbetreffende groep de registratiebelasting op gelijksoortige motorrijtuigen in gelijke mate drukt.⁵² Een en ander betekent dat het taxatierapport dus alleen betrekking kan hebben op meer dan normale gebruiksschade die geen belemmering vormt voor het gebruik van de weg. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels

⁵¹ Belastingplan 2021. Zie ook Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 3.

⁵² Zie ook Hoge Raad 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:415, ro. 3.6.1–3.6.7

worden gesteld ter uitvoering van dit onderdeel. Deze regels kunnen tevens als doel hebben het toezicht effectief en efficiënt te laten verlopen en om fraude tegen te gaan.

Verder is van belang toe te lichten hoe het achtste lid van artikel 10 Wet BPM 1992 zich verhoudt tot het tweede lid van dit artikel. Op dit moment is voor het afschrijvingspercentage bepalend de staat van het motorrijtuig op het tijdstip van de registratie in het kentekenregister. Vanaf 1 januari 2022 is bepalend de staat van het motorrijtuig op het tijdstip dat het onderzoek door de RDW dat tot de inschrijving in het kentekenregister leidt, is afgerond (hierna: de onderzoeksdatum). Ingeval het afschrijvingspercentage wordt bepaald op basis van de taxatiewaarde van het motorrijtuig geldt dat alle verbeteringen die zijn aangebracht aan het motorrijtuig vóór de onderzoeksdatum mede van belang zijn voor het bepalen van het afschrijvingspercentage. Het is in dat opzicht de verantwoordelijkheid van belastingplichtige om, zodra hij inschrijving in het kentekenregister wenst om gebruik te kunnen maken van de weg, zo snel mogelijk een aanvraag te doen om het motorrijtuig in ongewijzigde staat in te schrijven in het kentekenregister. Aan de andere kant zijn alle verbeteringen die zijn aangebracht ná de onderzoeksdatum niet van belang voor het bepalen van het afschrijvingspercentage. De afschrijving wordt bepaald op basis van het voertuigbeeld op de onderzoeksdatum. Deze mogelijkheid om het motorrijtuig in ongewijzigde staat in te schrijven in het kentekenregister wordt echter door het voorgestelde achtste lid van artikel 10 Wet BPM 1992 begrensd indien aangifte wordt gedaan op basis van een taxatierapport. In dat geval moet de belastingplichtige voorafgaand aan de onderzoeksdatum de gebreken vaststellen zodat met het motorrijtuig in elk geval in overeenstemming met de Wegenverkeerswet 1994 van de weg gebruik kan en mag worden gemaakt. Voor de bpm kan dan een goede vergelijking worden gemaakt, omdat de bpm is bedoeld voor motorrijtuigen die gebruik maken van de weg. Om die reden kunnen bij ministeriële regeling aanvullende regels worden gesteld die – in het algemeen en in het bijzonder – verzekeren dat het motorrijtuig op de onderzoeksdatum verkeert in de staat waarmee daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van de weg. Er kan bijvoorbeeld worden geregeld dat als de aangifte is gebaseerd op een individuele taxatie van het motorrijtuig het gebruik van de weg van het motorrijtuig dicht bij het tijdstip van de onderzoeksdatum moet liggen.

De voorwaarden rondom het herstellen of verbeteren van motorrijtuigen gelden niet indien bij de aangifte gebruik wordt gemaakt van de forfaitaire tabel of een koerslijst. De staat van het motorrijtuig is dan gebaseerd op algemene voertuigkenmerken zoals leeftijd of uitvoering. Daarbij heeft de belastingplichtige zelf het tijdstip in de hand wanneer na de inschrijving in het kentekenregister met het motorrijtuig van de weg gebruik wordt gemaakt.

Tot slot wordt in het zesde en negende lid van dat artikel een technische verbetering voorgesteld van de grondslag om bij ministeriële regeling regels te kunnen stellen over het toepassen van de afschrijvingstabel. De vermindering van de belasting geschiedt namelijk op basis van een afschrijvingstabel waarbij ook regels kunnen worden gesteld over de wijze waarop die tabel wordt toegepast.

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

Artikel 10a Wet BPM 1992 is een voorziening ter voorkoming van de zogenaamde U-bochtconstructie. Deze constructie houdt in dat een motorrijtuig met meer dan normale gebruiksschade bij export de resterende bpm terugkrijgt op basis van de leeftijdstabel, en daarna het motorrijtuig wordt geïmporteerd waarbij een lagere bpm wordt bepaald op basis van een taxatierapport. Genoemd artikel 10a bepaalt dat in dat

geval de bpm eveneens wordt gebaseerd op basis van de leeftijdstabel. Doordat in het voorgestelde artikel 16 Wet BPM 1992 wordt voorzien in een teruggaaf van de bpm omdat geen gebruik is en wordt gemaakt van de weg, wordt artikel 10a Wet BPM 1992 voor deze situatie uitgebreid. De teruggaafregeling kan anders worden aangegrepen om – na inschrijving van het motorrijtuig – via een U-bocht van export en herimport een verlaging van de bpm op te eisen die verder gaat dan de forfaitaire leeftijdstabel. Dat is om redenen van toezicht en administratieve lasten onwenselijk. In plaats daarvan wordt van de belastingplichtige verwacht dat als hij een verzoek doet tot inschrijving van het motorrijtuig – en ter zake daarvan de belasting betaalt – reeds op dat moment het daadwerkelijk gebruik op de weg is voorzien.

Tot slot wordt in het eerste lid een technische verbetering voorgesteld. Daarvoor wordt verwezen naar de toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 10, zesde lid, van de Wet BPM 1992.

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

Het is mogelijk dat zich voor de bpm in de loop der tijd twee of meer belastbare feiten voordoen. Bijvoorbeeld als een bestelauto is ingeschreven en op een later moment wordt omgebouwd naar personenauto. Dit artikel biedt dan de mogelijkheid om, onder bepaalde voorwaarden en beperkingen, de eerder betaalde belasting in mindering te brengen op de nieuw verschuldigde belasting. De redactie van het huidige artikel is echter beperkt tot een cumulatie van belastingen als gevolg van bepaalde specifieke belastbare feiten. Er wordt daarom voorgesteld het artikel meer neutraal te formuleren, opdat bij ministeriële regeling ook ruimte is een cumulatie van belasting als gevolg van andere belastbare feiten te voorkomen. Het kabinet beoogt immers voor motorrijtuigen niet dubbel bpm te heffen.⁵³ Bijvoorbeeld als eerst aangifte is gedaan ter zake van de aanvang van het gebruik op de weg, en op een later moment opnieuw aangifte moet worden gedaan ter zake van de inschrijving in het kentekenregister. In dat verband kunnen ook voorwaarden worden gesteld teneinde fraude of misbruik te voorkomen.

Artikel VI, onderdeel I (artikel 15a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 15a, zevende lid, wordt een technische verbetering voorgesteld. Voor de toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 10, zesde lid, van de Wet BPM 1992.

Artikel VI, onderdeel J (artikel 16 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

De Wet BPM 1992 is, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, bedoeld voor motorrijtuigen die van de weg in Nederland gebruik (gaan) maken. In het voorgestelde artikel 16 Wet BPM 1992 wordt daarom geregeld dat als een motorrijtuig – bij nader inzien – geen gebruik maakt van de weg en ook geen gebruik zal maken van de weg, de betaalde bpm ter zake daarvan volledig wordt teruggegeven. Het gaat bijvoorbeeld om een motorrijtuig dat na de inschrijving door brand verloren gaat en wordt gesloopt, nog voordat van de weg is gebruik gemaakt.

De teruggaaf van belasting wordt op aanvraag verleend en de inspecteur beslist op bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere voorwaarden en beperkingen

⁵³ Hoge Raad 16 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU8259.

worden gesteld die er bijvoorbeeld op zullen toezien welke bewijsmiddelen kunnen worden aangedragen om aan te tonen dat geen gebruik is en wordt gemaakt van de weg. Er kunnen eveneens andere regels worden gesteld, bijvoorbeeld om fraude en misbruik van deze regeling tegen te gaan. Er kan ook een termijn worden gesteld waarbinnen het teruggaafverzoek moet worden gedaan. Hierbij zal ook worden geput uit de huidige regeling omtrent de teruggaaf wegens niet toetreding tot het Nederlandse wegennet, zoals is vastgelegd in paragraaf 11 van het Kaderbesluit bpm.

Artikel VII

Artikel VII (Artikel 64 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, wordt een toevoeging voorgesteld aan artikel 64 Wbm die de toepassing van de in dat artikel opgenomen vrijstelling beperkt tot gevallen waarin geen sprake is van toepassing van het nihiltarief ex artikel 59, vierde lid, Wbm en geen sprake is van toepassing van de raffinaderijvrijstelling ex artikel 51 Wbm. Hierdoor wordt voorkomen dat de vrijstelling en het nihiltarief opeenvolgend worden gebruikt, namelijk door eerst het aardgas als additief te gebruiken om vervolgens in dezelfde inrichting te gebruiken als brandstof. Op eenzelfde wijze wordt voorkomen dat de vrijstelling voor aardgas dat als additief wordt gebruikt en de raffinaderijvrijstelling opeenvolgend worden gebruikt. Door de gekozen vormgeving, waarbij de vrijstelling beperkt wordt in plaats van het beperken van het nihiltarief of de raffinaderijvrijstelling, wordt bewerkstelligd dat laatstgenoemde regelingen evenwel nog van toepassing zijn op het gas dat in de eigen inrichting is ontstaan en wordt ingezet als brandstof. Deze uitwerking past bij het doel van het nihiltarief en de raffinaderijvrijstelling, omdat deze respectievelijk beogen het benutten van restgassen en het aardgasverbruik voor het vervaardigen van minerale oliën en aardgas effectief niet te belasten.

Artikel VIII

Artikel VIII (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Zoals in de artikelsgewijze toelichting van artikel II, onderdeel B, is toegelicht, zal de in dat artikel opgenomen wijziging van artikel 38 Awir niet gelden voor berekeningsjaren die voor 1 januari 2022 zijn aangevangen. Voor een aantal wijzigingen is een inwerkingtreding met terugwerkende kracht voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen datum van inwerkingtreding valt op een vast verandermoment. De voorgestelde invoeringstermijn bedraagt minder dan twee maanden. Die afwijking is in dit geval gerechtvaardigd gelet op het noodzakelijke technische onderhoud – zoals het herstel van omissies, maar ook verduidelijkingen in de wetgeving – en de fiscale jaarindeling.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

De Staatssecretaris van Financiën,
A.C. van Huffelen