

Vergaderjaar 2017–2018

**34 786**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018)**

**Nr. 6**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 25 oktober 2017

#### **Inhoudsopgave**

<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Inkomstenbelasting</b>	<b>4</b>
2.1.	Partnerbegrip	4
2.2.	Mobiliteitsprojecten	6
2.3.	Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegzorgvergoedingen	7
2.4.	Verlenging geldigheidsduur multiplier giftenaftrek met een jaar	7
2.5.	Tijdklemmen	8
<b>3.</b>	<b>Loonbelasting</b>	<b>9</b>
3.1.	Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap	9
3.2.	Uitbreiding toepasbaarheid alleenstaande ouderenkorting in de loonheffing	11
3.3.	Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen	12
3.4.	Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen	13
<b>4.</b>	<b>Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen</b>	<b>16</b>
<b>5.</b>	<b>Vennootschapsbelasting</b>	<b>17</b>
5.1.	Aanpassing liquidatieverliesregeling	17
5.2.	Aanpassing berekening voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid	18
5.3.	Country-by-country reporting bij niet-tijdige implementatie door andere landen	20
<b>6.</b>	<b>Dividendbelasting</b>	<b>21</b>
<b>7.</b>	<b>Kansspelbelasting</b>	<b>24</b>

<b>8.</b>	<b>Erf- en schenkbelasting</b>	<b>25</b>
8.1.	Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap	26
8.2.	Navordering van schenk- en erfbelasting	42
8.3.	Aanslagtermijnen voor de schenkbelasting	44
<b>9.</b>	<b>Registratiewet</b>	<b>44</b>
<b>10.</b>	<b>Accijnzen</b>	<b>45</b>
<b>11</b>	<b>Belasting van personenauto's en motorrijwielen</b>	<b>45</b>
<b>12.</b>	<b>Motorrijtuigenbelasting</b>	<b>47</b>
12.1.	Massa rijklaar	47
12.2.	Schorsen en naheffen	48
<b>13.</b>	<b>Milieubelastingen</b>	<b>48</b>
<b>14.</b>	<b>Invordering</b>	<b>48</b>
14.1.	Vereenvoudigen derdenbeslag	48
14.2.	Vervallen schorsende werking fiscaal verzet	50
14.3.	Uitbreiding mededelingsplicht bodemzaak	55
<b>15.</b>	<b>Toegang tot de antiwitwasinlichtingen</b>	<b>57</b>
<b>16.</b>	<b>Algemene wet inzake rijksbelastingen</b>	<b>57</b>
<b>17.</b>	<b>Belastingwet BES</b>	<b>60</b>
<b>18.</b>	<b>Budgettaire aspecten</b>	<b>60</b>
<b>19.</b>	<b>Uitvoeringskosten Belastingdienst</b>	<b>61</b>

## **1. Inleiding**

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, de PVV, het CDA, D66, GroenLinks, de SP, de PvdA, de ChristenUnie en de SGP.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA hebben gevraagd integraal te reageren op de commentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs (RB) en de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (VEPN). Waar de leden van een fractie hebben gevraagd om op een specifiek onderdeel van deze commentaren te reageren, wordt daarop ingegaan bij het betreffende onderwerp. De overige onderdelen van deze commentaren worden van een reactie voorzien aan het slot van deze nota.

De leden van de fractie van D66 merken op dat meerdere voorstellen de bevoegdheden van de Belastingdienst uitbreiden, zoals de toegang tot de antiwitwasinlichtingen, en vragen in hoeverre deze uitbreiding op gespannen voet staat met onze rechtsstaat, bijvoorbeeld aangaande het recht op privacy en het verschoningsrecht. De Belastingdienst krijgt door de onderhavige maatregelen toegang tot bepaalde antiwitwasinlichtingen ten behoeve van de controle van de door zogenoemde rapporterende financiële instellingen aangeleverde gegevens op grond van de zogenoemde Common Reporting Standard (CRS). Concreet gaat het ingevolge het onderhavige wetsvoorstel om de controlemogelijkheid

aangaande de CRS-gegevens die de Belastingdienst moet verstrekken aan landen buiten de Europese Unie (EU) (derde landen) en aangaande de CRS-gegevens die afkomstig zijn van de financiële instellingen op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) ten behoeve van de gegevensuitwisseling van de BES-eilanden met andere landen.<sup>1</sup> De CRS betreft de (door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) ontwikkelde en door de EU in een richtlijn<sup>2</sup> opgenomen) internationale standaard voor de automatische uitwisseling van financiële rekeningengegevens, die met ingang van 1 januari 2016 in de Nederlandse wet- en regelgeving is geïmplementeerd.<sup>3</sup> Wat betreft het recht op privacy is allereerst van belang dat de antiwitwasinlichtingen, waartoe de Belastingdienst ingevolge het onderhavige wetsvoorstel desgevraagd toegang krijgt, reeds zijn verzameld op grond van antiwitwasregelgeving<sup>4</sup>, en dat de toegang dient ter controle van gegevens die (in beginsel) al door de Belastingdienst worden verzameld in het kader van de CRS-regelgeving.<sup>5</sup> Voorts is voorzien in waarborgen ter bescherming van het recht op privacy, onder meer doordat op dit moment de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) van toepassing is en met ingang van 25 mei 2018 de Algemene verordening gegevensbescherming<sup>6</sup> van toepassing wordt.<sup>7</sup> Het verschoningsrecht wordt ook niet aangetast door de onderhavige maatregelen inzake de toegang tot antiwitwasinlichtingen. De Belastingdienst hoeft namelijk geen inlichtingen te verstrekken, en evenmin daaraan voorafgaand een onderzoek in te stellen, indien die inlichtingen in Nederland, respectievelijk op de BES-eilanden, krachtens wettelijke bepalingen of op grond van de administratieve praktijk niet zouden kunnen worden verkregen. Deze begrenzing kan voortvloeien uit wettelijke bepalingen zoals het formele verschoningsrecht.

<sup>1</sup> In het bij koninklijke boodschap van 4 september 2017 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342) (Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot antiwitwasinlichtingen) (Kamerstukken 34 771) wordt – ter implementatie van die EU-richtlijn – voorgesteld dat de Belastingdienst (desgevraagd) toegang tot de antiwitwasinlichtingen verkrijgt ten behoeve van de controle van de CRS-gegevens die aan andere lidstaten van de EU (EU-lidstaten) moeten worden verstrekt. Zie voor een nadere toelichting derhalve ook Kamerstukken II 2016/17, 34 771, nr. 3.

<sup>2</sup> Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

<sup>3</sup> Door de Wet uitvoering Common Reporting Standard, het daarop gebaseerde Uitvoeringsbesluit identificatie- en rapportagevoorschriften Common Reporting Standard en de op genoemd besluit gebaseerde Regeling aanwijzing rechtsgebieden Common Reporting Standard.

<sup>4</sup> Voor de in Nederland gevestigde financiële instellingen staat de antiwitwasregelgeving in de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) en de daarop gebaseerde lagere regelgeving.

<sup>5</sup> Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in de memorie van toelichting bij de Wet uitvoering Common Reporting Standard reeds uitgebreid is ingegaan op de gegevensbescherming. Het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard en de daarbij horende memorie van toelichting, alsmede de voor dat wetsvoorstel uitgevoerde Privacy Impact Assessment (PIA), zijn destijds aan het College Bescherming Persoonsgegevens (CBP), zijnde de Autoriteit Persoonsgegevens (AP), voorgelegd. Het CBP heeft het wetsvoorstel toen als volgt beoordeeld: «Bij bestudering van het wetsvoorstel tot wijziging van de WIB en de concept toelichting is niet gebleken dat met het wetsvoorstel de Wbp niet wordt nageleefd. Het wetsvoorstel geeft dan ook geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen.» Zie hiervoor ook Kamerstukken II 2014/15, 34 276, nr. 3, blz. 2 en blz. 16–19.

<sup>6</sup> Verordening (EU) 2016/679 van het Europees parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (Algemene verordening gegevensbescherming) (PbEU 2016, L 119).

<sup>7</sup> Zie verder Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3, blz. 78–80. Zie ook Kamerstukken II 2016/17, 34 771, nr. 3, blz. 6–8.

## 2. Inkomstenbelasting

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de wijziging van artikel 3.104, onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) alleen is toegelicht bij de artikelsgewijze toelichting en of kan worden toegezegd dat inhoudelijke wijzigingen ook altijd in de algemene toelichting worden opgenomen.

Hoewel de vrijstelling van artikel 3.104, onderdeel g, van de Wet IB 2001 wordt uitgebreid om twee tegemoetkomingen hierin onder te brengen die op basis van de wettekst daar niet onder vallen, is daarmee geen inhoudelijke wijziging beoogd. In beide gevallen is er sprake van het in overeenstemming brengen van de wettekst met de beoogde vrijstelling. Dat is de reden dat deze wijziging niet in het algemeen deel van de memorie is toegelicht. Inhoudelijke wijzigingen worden zoals ook deze leden wenselijk achten wel steeds in het algemeen deel van de toelichting opgenomen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de tegemoetkomingen met terugwerkende kracht tot en met respectievelijk 1 januari 2005 en 1 januari 2013 onder de vrijstelling worden gebracht. Voorts vragen deze leden wat hiervan de gevolgen zijn en wat de risico's zijn van het feit dat dit niet goed geregeld was.

De tegemoetkoming op grond van een sociaal-medische indicatie (SMI) wordt sinds 1 januari 2005 verstrekt en hierover is nimmer beoogd belasting te heffen. De tegemoetkoming in aanvulling op de kinderopvangtoeslag, het zogenoemde koa-kopje, viel voorheen al onder de vrijstelling, maar de vrijstelling hiervoor is abusievelijk vervallen bij een wijziging per 1 januari 2013 waarbij een aantal tegemoetkomingen van onder andere gemeenten zijn geïncorporeerd in de kinderopvangtoeslag. Het koa-kopje bleef namelijk wel als afzonderlijke tegemoetkoming bestaan en had daarmee onderdeel moeten blijven van de vrijstelling. Om de wetgeving gelijk te trekken met voornoemde bedoeling worden beide tegemoetkomingen met terugwerkende kracht tot en met de genoemde data alsnog respectievelijk opnieuw wettelijk onder de vrijstelling gebracht.

Dat deze tegemoetkomingen in de tussentijd wettelijk gezien niet onder de vrijstelling vielen, heeft waarschijnlijk geen tot beperkte gevolgen gehad. Omdat niet beoogd was deze tegemoetkomingen te belasten, zullen deze tegemoetkomingen over het algemeen niet in het vizier van de inspecteur zijn geweest. Indien de tegemoetkoming onverhoopt toch in de belastingheffing is betrokken, zal dit met inachtneming van de termijnen van de ambtshalve vermindering worden rechtgetrokken.

### 2.1. Partnerbegrip

De leden van de fractie van de VVD vragen op hoeveel mensen de wijziging van het partnerbegrip effect heeft. Het antwoord op deze vraag is moeilijk te geven, omdat dit – naast van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de uitzondering – ook afhankelijk is van het antwoord op de vraag hoeveel personen hiertoe een verzoek zullen doen bij de Belastingdienst. De inschatting is dat het om een paar honderd gevallen per jaar zal gaan waarin een gezamenlijk schriftelijk verzoek wordt gedaan om niet als partners te worden aangemerkt.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven of deze wijziging ook gevolgen heeft voor het standpunt van de Belastingdienst in lopende zaken van pleegouders die als partner zijn aangemerkt van hun voormalig pleegkind voor jaren vóór 2017. Ik heb uw Kamer bij brief van 6 september 2017 geïnformeerd dat de maatregel met terugwerkende kracht kan worden ingevoerd vanaf berekeningsjaar 2017 door

middel van een beleidsbesluit.<sup>8</sup> Dit beleidsbesluit wordt naar verwachting in november 2017 gepubliceerd. Inzake de jaren vóór 2017 geldt dat de Belastingdienst de wettelijke regeling zoals die voor dat jaar luidt, dient toe te passen. De reden dat dit voor 2017 met terugwerkende kracht kan worden geregeld is dat in de systemen het partnerbegrip voor dat jaar nog kan worden aangepast, omdat nog geen aangiften over 2017 zijn ontvangen en er nog geen definitieve toekenningen van toeslagen over dat jaar hebben plaatsgevonden.

De leden van de fractie van het CDA geven aan dat de wijziging ook gaat gelden voor «niet eigen kinderen» waar wel op enig moment kinderbijslag voor is ontvangen. Deze leden vragen het kabinet aan welke situaties gedacht moet worden. De voorgestelde vormgeving van de aanvulling van het partnerbegrip sluit aan bij die van de Participatiewet, waarin is bepaald dat onder voormalig pleegkind een pleegkind wordt verstaan voor wie de ongehuwde een pleegvergoeding ontving of ontvangt op grond van de Wet op de jeugdzorg of de Jeugdwet, of kinderbijslag ontving op grond van de Algemene Kinderbijslagwet.<sup>9</sup> Er is bewust voor gekozen om hierbij aan te sluiten. Hiermee wordt duidelijk gemaakt dat op gezamenlijk verzoek geen partnerschap ontstaat tussen een voormalig pleegkind en de verzorgende ouder. Gedacht kan worden aan een pleegkind (waarvoor geen pleegzorgvergoeding werd ontvangen) dat werd onderhouden als een eigen kind en waarvoor de niet-biologische ouder kinderbijslag ontving. Als dat pleegkind op enig moment het huis verlaat en vervolgens na een echtscheiding weer bij de niet-biologische ouder gaat wonen, kan er partnerschap ontstaan dat op verzoek buiten toepassing kan blijven.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de gezinnen waarin een pleegkind als partner wordt aangemerkt het verzoek moeten doen om dit ongedaan te maken. Een dergelijk verzoek is noodzakelijk omdat, zoals ook is vermeld in het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel, de Belastingdienst niet zelfstandig kan vaststellen of het gaat om een situatie waarin een pleegkind als partner wordt aangemerkt. Daarnaast kunnen er situaties zijn waarin het uitsluiten van partnerschap niet ten voordele uitpakt. Daarom is het belangrijk dat partners zelf een verzoek indienen. Na ontvangst van het gezamenlijke verzoek verifieert de Belastingdienst of sprake is van een kind voor wie de belastingplichtige of belanghebbende in enig jaar een pleegzorgvergoeding heeft ontvangen, dan wel voor wie de belastingplichtige of belanghebbende in enig jaar kinderbijslag op grond van de Algemene Kinderbijslagwet heeft ontvangen. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan zullen de verzoekers niet meer als partners worden aangemerkt.

De leden van de fractie van de SP vragen of niet kan worden gerealiseerd dat een pleegkind niet wordt aangemerkt als partner, door bijvoorbeeld de Sociale Verzekeringsbank te verplichten aan de Belastingdienst door te geven voor welke kinderen kinderbijslag is ontvangen. Zoals in mijn brief van 6 september 2017 aangegeven beschikt de Belastingdienst niet over de benodigde gegevens om onder de aanvragers een pleegkind te herkennen. In het geval van de kinderbijslag gaat het om gegevens over situaties uit het verleden, bijvoorbeeld of iemand in 2014 kinderbijslag heeft ontvangen voor een niet-eigen kind. Deze gegevens zitten niet in de periodieke bestanden die de Belastingdienst ontvangt met betrekking tot de kinderbijslag, omdat daarin alleen is opgenomen wie op dat moment kinderbijslag ontvangt.

---

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 377.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 358.

De leden van de fractie van de SP vragen of het verzoek om niet als partners te worden aangemerkt in alle gevallen wordt gehonoreerd. Vanzelfsprekend wordt het verzoek in alle gevallen waarin aan de voorwaarden wordt voldaan gehonoreerd. De leden van deze fractie vragen verder of een verzoek op laagdrempelige wijze kan worden gedaan, bijvoorbeeld door te bellen. Uitgangspunt is dat een verzoek door beide partners moet worden gedaan en dat daarbij bewijsstukken moeten worden overgelegd waaruit blijkt dat er in het verleden een pleegvergoeding of kinderbijslag werd ontvangen. De aanvraag dient dan ook schriftelijk te worden gedaan. Uiteraard is het mogelijk om voorafgaand aan het indienen van een verzoek telefonisch advies in te winnen bij de Belastingdienst.

De leden van de fractie van de SP vragen verder hoe de communicatie wordt vormgegeven. Pleegouders zullen via de bestaande informatiekanaalen rond pleegzorg en jeugdzorg en de website van de Belastingdienst worden geattendeerd op de mogelijkheid het partnerschap te verbreken.

## *2.2. Mobiliteitsprojecten*

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen om een nadere toelichting op projecten gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige wegwerkzaamheden. Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA waarom deze en eerdere projecten (zoals in het kader van het project Anders betalen voor mobiliteit of het programma Beter Benutten) worden vrijgesteld. Projecten gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige werkzaamheden zijn projecten die wegbeheerders aanvullend kunnen inzetten tijdens wegwerkzaamheden om te voorkomen dat er (meer) files ontstaan en om de doorstroming beter beheersbaar te houden. Het doel van deze projecten (ook van de eerdere (spitsmijden)projecten) is om automobilisten te stimuleren de tijdstippen waarop ze reizen, het aantal momenten dat ze reizen en de wijze waarop ze reizen af te stemmen op de drukte op de weg. Het gaat om projecten waarbij wordt gestimuleerd met een beloningsprikkel, zoals bijvoorbeeld ingezet tijdens de renovatie van de A6 Hollandse brug, de verbreding van de A12 Lunetten–Veenendaal en de aanleg van de landtunnel van de A2 bij Utrecht. Net als de bestaande vrijstelling voor voordelen uit projecten in het kader van Anders betalen voor mobiliteit en Beter Benutten wordt vanwege doelmatigheidsredenen een vrijstelling voorgesteld voor voordelen uit projecten gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige wegwerkzaamheden. Het bij de deelnemers belasten van het verschil tussen de ontvangen vergoeding uit en de kosten in verband met de deelname aan een dergelijk project zal – in verhouding tot het fiscale belang – leiden tot hoge administratieve lasten bij de deelnemer aan het project en tot uitvoeringslasten bij de Belastingdienst.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het inhoudt dat de regeling voor projecten gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige wegwerkzaamheden is gebudgetteerd. In de begrotingsregels is vastgelegd dat nieuwe fiscale regelingen in principe worden gebudgetteerd. Wanneer het budget van de regeling wordt overschreden moet de overschrijding worden gecompenseerd. Een overschrijding kan ten goede komen aan de regeling. De kosten van de regeling zijn op nihil geraamd. Dit betekent dat de kosten van de maatregel lager liggen dan € 0,5 miljoen. Wanneer deze grens wordt overschreden moeten de kosten van de overschrijding worden gedekt.

De leden van de fractie van de VVD vragen aan welke nog te stellen voorwaarden aan de projecten gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige wegwerkzaamheden wordt gedacht en wanneer dit duidelijk

is. De voorwaarden hebben betrekking op de maximale hoogte van de beloning per deelnemer per project en de maximale duur dat een deelnemer kan meedoen aan een project. Voor het einde van het jaar zullen de nog te stellen voorwaarden worden opgenomen in een ministeriële regeling.

### *2.3. Verlenging geldigheidsduur vrijstelling pleegzorgvergoedingen*

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de verlenging van de geldigheidsduur vrijstelling pleegzorgvergoedingen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 is opgenomen, aangezien een verlenging van een vrijstelling altijd budgettaire gevolgen heeft. De kosten van deze vrijstelling zijn bij invoering in 2013, als onderdeel van de Fiscale verzamelwet 2012 structureel gedekt. Het verlengen van de horizontermijn heeft derhalve geen budgettaire gevolgen. Aangezien in een wetsvoorstel Belastingplan alleen maatregelen met budgettaire gevolgen worden opgenomen, is deze maatregel opgenomen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018. Los hiervan staat het feit dat in de memorie van toelichting van de Fiscale verzamelwet 2012 is aangegeven dat «het wetsvoorstel geen budgettaire gevolgen heeft». Dit betekent dat de kosten van de vrijstelling, ook structureel, op minder dan € 0,5 miljoen zijn geraamd.

### *2.4. Verlenging geldigheidsduur multiplier giftenaftrek met een jaar*

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet voor is gekozen om de multiplier giftenaftrek langer te verlengen dan een jaar. Het kabinet heeft voor een verlenging met één jaar gekozen, omdat de door het bureau Dialogic uitgevoerde evaluatie van de giftenaftrek en de door het Ministerie van Financiën uitgevoerde evaluaties van de uitvoering van de giftenaftrek en van de praktijk rondom de algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) en de sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's) door uw Kamer op 15 maart 2017 controversieel zijn verklaard. Het kabinet kan daarom geen beleidsconsequenties verbinden aan de uitkomsten van die evaluaties en kan geen ander besluit nemen over de verlenging van de multiplier giftenaftrek dan de voorgestelde verlenging met één jaar. Het is aan het volgende kabinet om beleidsconclusies te trekken en de multiplier giftenaftrek desgewenst voor een langere periode te continueren.

De leden van de fractie van de VVD hebben ook enkele vragen gesteld over de kansen van de goedkeuring van de verlenging van de multiplier giftenaftrek door de Europese Commissie, de redenen voor de goedkeuring, de termijn van de goedkeuring en inwerkingtreding van de verlenging van de multiplier giftenaftrek.

De verlenging van de multiplier giftenaftrek wordt zo spoedig mogelijk voorgelegd aan de Europese Commissie. De goedkeuring van de verlenging is nodig, omdat de multiplier giftenaftrek door de Europese Commissie is aangemerkt als staatssteun. De multiplier giftenaftrek is door de Europese Commissie goedgekeurd op basis van artikel 107, derde lid, 3, onder d, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen. De huidige goedkeuring loopt op 31 december 2017 af.<sup>10</sup> De voorgestelde verlenging van de multiplier giftenaftrek komt in aanmerking voor een vereenvoudigde aanmeldings-

<sup>10</sup> Steunmaatregel SA.37097 (2013/N)-Nederland MultiplierGiftenaftrek; [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/249779/249779\\_1474205\\_68\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/249779/249779_1474205_68_2.pdf).

procedure<sup>11</sup> voor bestaande goedgekeurde steunmaatregelen. Bij een vereenvoudigde aanmelding streeft de Europese Commissie ernaar om binnen een termijn van een maand een besluit te nemen. Ik verwacht bij de Europese Commissie geen inhoudelijke bezwaren tegen de verlenging omdat de multiplier giftenaftrek niet inhoudelijk wordt gewijzigd. Om voorgenoemde redenen ga ik ervan uit dat goedkeuring van de verlenging van de multiplier vóór de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen verleend wordt en ik zal mij daar ook voor inspannen. Mocht de Europese Commissie tegen alle verwachtingen in geen goedkeuring voor de verlenging verlenen, dan kan de verlenging niet plaatsvinden om te voorkomen dat onrechtmatige steun verleend wordt.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de verlenging van de multiplier giftenaftrek geen budgettaire gevolgen heeft en waarom deze maatregel niet in het wetsvoorstel Belastingplan 2018 is opgenomen. Evenals bij de vrijstelling voor pleegzorgvergoedingen zijn de kosten van de multiplier giftenaftrek (jaarlijks € 5 miljoen) structureel gedekt bij invoering in 2012 als onderdeel van de Geefwet. Verlenging van de horizonbepaling heeft om die reden geen budgettaire gevolgen, waardoor de maatregel niet is opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2018. Meer in zijn algemeenheid vragen de leden van de fractie van het CDA waarom de verlenging van horizonbepalingen geen «materiële» budgettaire effecten heeft. Indien een maatregel met een horizonbepaling structureel gedekt is, heeft verlenging geen budgettaire gevolgen. Indien de maatregel niet verlengd wordt, valt op dat moment het geld vrij.

De leden van de fractie van D66 zijn benieuwd wat de (financiële) effecten zijn geweest van de multiplier giftenaftrek tot dusver en hoe deze zich verhouden tot andere Europese landen.

Afgelopen jaar is de giftenaftrek, met als onderdeel de multiplier giftenaftrek, geëvalueerd.<sup>12</sup> Uit de conclusies blijkt dat de multiplier giftenaftrek doeltreffend is doordat deze ertoe heeft geleid dat er meer wordt geschonken aan de culturele sector en eraan heeft bijgedragen dat deze sector meer ondernemend is geworden. De multiplier giftenaftrek is echter niet budgettair doelmatig, hetgeen betekent dat de kosten (in de vorm van hogere belastingaftrek) hoger zijn dan de opbrengsten (in de vorm van hogere giften). Het is niet bekend of er in andere Europese landen een vergelijkbaar instrument is als de multiplier giftenaftrek.

## 2.5. Tijdklemmen

De leden van de fractie van het CDA vragen of er pre-Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen zijn waarvoor de tijdklemmen zouden moeten vervallen. Voor pre-Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen – dit betreft kort gezegd kapitaalverzekeringen van voor 1 januari 1992 – geldt een tijdperk van maximaal 12 jaren. In de regel zal deze termijn zijn verstreken waardoor het laten vervallen van die termijn dus geen effect meer zou hebben. Voor zover een pre-Brede Herwaarderingskapitaalverzekering is omgezet in een andersoortige kapitaalverzekering zoals een kapitaalverzekering eigen woning geldt dat bij die omzetting de tijdklemmen zijn gaan gelden van het regime waarin is omgezet. En daarvoor geldt steeds dat de tijdklemmen inmiddels vervallen zijn.

<sup>11</sup> Artikel 4 Vo 794/2004; <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004R0794&from=NL>.

<sup>12</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 77. De behandeling van het evaluatierapport is in afwachting van een nieuw kabinet controversieel verklaard.



### 3. Loonbelasting

#### 3.1. Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap

De leden van de fractie van de VVD vragen voor wie het voorstel tot afschaffing van de fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen gevolgen heeft. Het voorstel heeft gevolgen voor niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen die een monistisch bestuursmodel hanteren. Dit monistische model heeft één bestuurslaag, waarin zowel uitvoerende als niet-uitvoerende bestuurders zitting hebben. Het monistische bestuursmodel heeft niet separaat een raad van commissarissen zoals in het dualistische model. In feite wordt deze door de toezichthoudende (niet-uitvoerende) bestuurders vervangen. De niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen zullen als gevolg van het voorstel – net als reeds geldt voor de commissaris in het dualistische bestuursmodel – niet meer onder de loonbelasting vallen. Door middel van opting-in kan de bestuurder er nog wel voor kiezen toch onder de loonbelasting te vallen. De gevolgen zijn dus beperkt. De leden van de fractie van de VVD vragen daarnaast om hoeveel gevallen het gaat. Het gaat om een kleine groep niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde ondernemingen met een monistisch bestuursmodel. Er zijn ongeveer 10 Nederlandse naamloze vennootschappen (nv's) met een beursnotering in Amsterdam en een monistisch bestuursmodel en ongeveer 35 Nederlandse nv's met een monistisch bestuursmodel en een notering in het buitenland.

De leden van de fractie van de VVD vragen welk overleg heeft plaatsgevonden over het voorstel tot afschaffing van de fictieve dienstbetrekking van de niet-uitvoerende bestuurder met het bedrijfsleven. Bij de behandeling van het Belastingplan 2017 in de Eerste Kamer is naar aanleiding van de afschaffing van de fictieve dienstbetrekking van commissarissen toegezegd de fiscale positie van niet-uitvoerende bestuurders te onderzoeken.<sup>13</sup> Na dit onderzoek heeft het kabinet besloten tot materiële gelijkstelling en de fiscale positie van commissarissen (geen (fictieve) dienstbetrekkingen) door te trekken naar niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen. Hierover heeft geen overleg plaatsgevonden met het bedrijfsleven. Hiervoor is ook geen aanleiding geweest, omdat de wijziging voor de betreffende bestuurders een verbetering is ten opzichte van de huidige situatie. Niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen hebben immers door opting-in de keuzemogelijkheid ofwel rechtstreeks onder de inkomstenbelasting te vallen of ook onder de loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het klopt dat de niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen nog wel onder de werking van de loonbelasting vallen door artikel 2, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) en zo ja, waarom deze bepaling niet is aangepast. Niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen zijn civielrechtelijk uitgesloten van het hebben van een arbeidsovereenkomst met de vennootschap, waardoor artikel 2 van de Wet LB 1964 niet op hen van toepassing is.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom dit voorstel niet met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2017 ingaat en wat de gevolgen zijn van een inwerkingtreding zonder terugwerkende kracht. Het is

<sup>13</sup> Handelingen I 2016/17, nr. 11, item 7, blz. 35 (toezeggingenregistratienummer T02399).

ongebruikelijk een wijziging binnen de loonbelasting met terugwerkende kracht in werking te laten treden. De aangiften en de inhoudingen van loonheffing over 2017 hebben namelijk (deels) al plaatsgevonden.

De leden van de fractie van de VVD vragen – mede naar aanleiding van opmerkingen van de NOB – of het klopt dat niet-uitvoerende bestuurders van een niet-beursgenoteerde vennootschap geen werknemers zijn en of er strijdigheid is met de Handreiking beoordelingskader arbeidsrelaties. Het voorstel dat is opgenomen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 ziet op het uit de fictieve dienstbetrekking halen van de niet-uitvoerende bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap. Het voorstel wijzigt de fiscale positie van de (alleen bij een monistisch bestuursmodel voorkomende) niet-uitvoerende bestuurder van een niet-beursgenoteerde vennootschap niet. Binnen een monistisch bestuursmodel wordt de commissaris in feite vervangen door de niet-uitvoerende bestuurder. Net als bij de commissaris ontbreekt er bij de niet-uitvoerende bestuurder een gezagsverhouding waardoor er geen sprake is van een dienstbetrekking voor de loonbelasting. De Handreiking beoordelingskader arbeidsrelaties ziet op dit moment alleen op (uitvoerende) bestuurders van een dualistisch bestuursmodel. In zoverre is er dus geen strijd met de Handreiking beoordelingskader overeenkomsten arbeidsrelaties en zal deze handreiking worden aangepast aan de voorgestelde wetswijziging.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe het feit dat de niet-uitvoerende bestuurder van niet-beursgenoteerde vennootschappen buiten de loonbelasting vallen zich verhoudt tot artikel 2:132 van het Burgerlijk Wetboek (BW). In artikel 2:132 BW wordt beschreven door wie en hoe de benoeming van het bestuur verloopt (eerste en tweede lid van genoemd artikel 2:132). In het derde lid is geregeld dat bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen geen arbeidsovereenkomst kunnen hebben met hun vennootschap. Omdat die bestuurders in dat geval niet meer onder artikel 2 van de Wet LB 1964 vallen, is de fiscale positie van de (uitvoerende) bestuurder geregeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet LB 1964 (fictieve dienstbetrekking). Bestuurders van niet-beursgenoteerde vennootschappen zijn niet op grond van het BW uitgesloten van een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst. Door de toepassing van artikel 2, eerste lid, van de Wet LB 1964 zijn die bestuurders ook fiscaal in dienstbetrekking. Dit is alleen anders voor de niet-uitvoerende bestuurders van de niet-beursgenoteerde vennootschap aangezien daar een gezagsverhouding ontbreekt. Door de voorgestelde afschaffing van de fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap wordt een gelijke situatie gecreëerd tussen niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen en commissarissen. Beide groepen vallen als gevolg van de wijziging niet onder de loonbelasting, maar kunnen hier wel voor kiezen. Niet-uitvoerende bestuurders van niet-beursgenoteerde bedrijven vielen al (vanwege het ontbreken van zowel een gezagsverhouding als een fictieve dienstbetrekking) niet onder de loonbelasting, waardoor ook een gelijke behandeling ontstaat tussen niet-uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen en niet-uitvoerende bestuurders van niet-beursgenoteerde vennootschappen. Ten aanzien van de belastingplicht voor de omzetbelasting geldt dat men blijft aansluiten bij de definitie van ondernemerschap. Per commissariaat of niet-uitvoerend bestuurderschap dient dus te worden bezien of sprake is van belastingplicht voor de btw. Bij nota van wijziging wordt de groep bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen met een dualistisch bestuursmodel die op basis van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 onbedoeld buiten de fictieve dienstbetrekking vallen,

mede naar aanleiding van een opmerking van de NOB, weer onder de fictieve dienstbetrekking gebracht zoals oorspronkelijk ook was beoogd.

De leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre de vergoedingen van commissarissen en niet-uitvoerende bestuurders in beursgenoteerde vennootschappen belast worden. De vergoedingen van commissarissen en de vergoedingen van niet-uitvoerende bestuurders vallen beide onder de heffing van inkomstenbelasting. Het BW verplicht namelijk dat een commissaris en een niet-uitvoerende bestuurder hun functies als natuurlijke persoon vervullen. Afhankelijk van de fiscale positie van de belastingplichtige worden deze vergoedingen als winst uit onderneming of als resultaat uit overige werkzaamheden behandeld. Daarnaast vragen de leden van de fractie van D66 op basis van welke voorwaarden in het Handelsregister onderscheid tussen uitvoerende en niet-uitvoerende bestuurders wordt gemaakt. In de statuten dient te worden vastgelegd of er gekozen is voor het monistische bestuursmodel. Vervolgens wordt dit onderscheid zichtbaar in het uittreksel van de Kamer van Koophandel, waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen «uitvoerende bestuurder» en «niet-uitvoerende bestuurder». Ten slotte vragen de leden van de fractie van D66 of de verwachting bestaat dat door deze wijziging de verhouding van op papier niet-uitvoerende bestuurders toeneemt, ten opzichte van uitvoerende bestuurders. Het kabinet verwacht geen wijziging in de verhouding tussen niet-uitvoerende en uitvoerende bestuurders.

### *3.2. Uitbreiding toepasbaarheid alleenstaande ouderenkorting in de loonheffing*

De leden van de fractie van de VVD vragen of de maatregel met betrekking tot de alleenstaande ouderenkorting in de loonheffing een vereenvoudiging is en zorgt voor minder administratieve lasten. Ook vragen deze leden of het klopt dat de genoemde circa 2000 alleenstaande ouderen die geen uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet (AOW) ontvangen wel al recht hadden op de alleenstaande ouderenkorting, maar daar dan nog aangifte inkomstenbelasting voor moesten doen. Het klopt dat genoemde ouderen al recht hadden op de alleenstaande ouderenkorting, maar deze via de aangifte inkomstenbelasting moesten claimen voor zover deze ouderen de alleenstaande ouderenkorting niet al via een voorlopige aanslag ontvingen. Door de voorgestelde maatregel ontvangen deze ouderen de alleenstaande ouderenkorting vanaf 2019 al bij de maandelijkse uitbetaling van de aanvullende inkomensondersteuning ouderen (AIO-aanvulling). Dit is inderdaad een vereenvoudiging voor genoemde ouderen en voor de Belastingdienst.

De leden van de fractie van de PVV vragen om een gespecificeerd overzicht van de samenstelling van de 2000 ouderen en de redenen waarom zij niet minimaal een kalenderjaar verzekerd zijn geweest voor de AOW. Ook vragen deze leden om een overzicht van de kosten die gemoeid zijn met de sociale zekerheid van deze ouderen en door wie deze kosten gefinancierd zijn. Het gaat om ouderen die pas na het bereiken van de AOW-leeftijd in Nederland zijn komen wonen. Na het bereiken van de AOW-leeftijd zijn betrokkenen niet meer verzekerd voor de AOW omdat zij geen nieuw AOW-recht meer opbouwen. Qua samenstelling gaat het om een zeer grote verscheidenheid aan mensen met meer dan 75 nationaliteiten. De grootste groep heeft de Nederlandse nationaliteit (221 personen), gevolgd door de Syrische (167 personen) en de Irakese nationaliteit (82 personen). Voor andere nationaliteiten gaat het om dermate kleine aantallen dat deze niet verder worden gespecificeerd. Deze ouderen ontvangen allen een AIO-aanvulling ter hoogte van het bedrag waarmee hun inkomen aangevuld wordt tot het normbedrag minimumin-

komen voor een alleenstaande. Als iedere betrokkene een AIO-aanvulling ter hoogte van dit normbedrag zou ontvangen, zijn de kosten hiervan circa € 26 miljoen per jaar. Omdat overige inkomsten de AIO-aanvulling verlagen, vallen de kosten wat lager uit. De AIO-aanvulling maakt deel uit van de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en wordt uitbetaald door de Sociale Verzekeringsbank.

### 3.3. Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de noodzaak van de voorgestelde aanpassing van de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen en vragen in hoeverre sprake is van misbruik. Ook de NOB vraagt hiernaar. Deze maatregel is bedoeld als reparatie van de ruimte die duidelijk is geworden door een arrest van de Hoge Raad van 23 december 2016.<sup>14</sup> Het is niet de bedoeling dat de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen kan worden beperkt of voorkomen door constructies met de (on)voorwaardelijkheid van aandelenoptierechten. Het genoemde arrest van de Hoge Raad heeft geleerd dat bij invoering van de uitzondering op de rekenregel voor aandelenoptierechten onvoldoende in de wettekst, de memorie van toelichting of elders tijdens de parlementaire behandeling tot uitdrukking is gebracht dat de uitzondering op de rekenregel enkel is bedoeld voor tijdig onvoorwaardelijk toegekende of onvoorwaardelijk geworden optierechten op aandelen in de werkgever. Het gebruikmaken van constructies met voorwaardelijk toegekende aandelenoptierechten, waardoor geen of minder pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen is verschuldigd, kan daarom niet worden gezien als misbruik. Het is echter niet wenselijk.

De leden van de fractie van de VVD vragen ook naar de omvang van de groep die met de voorgestelde maatregel te maken krijgt. Ook het RB vraagt hiernaar. De omvang van de groep die deze constructie heeft toegepast of zonder de voorgestelde maatregel zou gaan toepassen is niet bekend. De Belastingdienst constateert wel dat arbeidsovereenkomsten waarbij aandelenoptierechten aan de orde zijn vrijwel allemaal de mogelijkheid bieden om bij het einde van de dienstbetrekking een dergelijke constructie toe te passen. Daarnaast is het niet ondenkbeeldig – zeker gelet op het feit dat belastingadviseurs stellen dat de bepaling sinds de inwerkingtreding op 1 januari 2009 op het desbetreffende punt zowel qua tekst als qua toelichting ondubbelzinnig is – dat deze constructie al veel is toegepast zonder dat de Belastingdienst daarvan op de hoogte is. Immers, als zij is toegepast is de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen niet verschuldigd en hoeft hiervan geen aangifte te worden gedaan. Dan kan dit ook pas bij een toezichtsuitoefening naar voren komen.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een voorbeeld van een constructie die zonder de voorgestelde aanpassing zou kunnen worden toegepast.

#### *Voorbeeld*

Werknemer X verdient bij bedrijf A in de jaren 2013 (t-2), 2014 (t-1) en 2015 (t) een regulier salaris van € 600.000 per jaar. A kent X op 1 juni 2013 (dus in t-2) 30.000 voorwaardelijke aandelenoptierechten toe, met een tijdsbepaling van vier jaar (1 juni 2017) in combinatie met een ontbindende voorwaarde (optievervalbeding) in geval van einde dienstbetrekking binnen die vier jaar. Dit laatste evenwel onder de toevoeging: *unless the Board or Remuneration Committee decides otherwise*.

<sup>14</sup> HR 23 december 2016, nr. 16/01732, ECLI:NL:HR:2016:2897.

In de loop van 2015 onderhandelen A en X over de ontbinding van de arbeidsovereenkomst. In de per 15 december 2015 (t) gesloten beëindigingsovereenkomst wordt opgenomen dat de 30.000 aandelenopties – die pas zouden kunnen worden uitgeoefend (*vesten*) per 1 juni 2017 – bij vertrek op 31 december 2015 versneld onvoorwaardelijk worden.

Hoewel de aandelenoptierechten door de gewijzigde afspraken in het zicht van ontbinding van de arbeidsovereenkomst pas in het jaar t onvoorwaardelijk worden, geldt op dit moment de uitzondering op de rekenregel voor de voordelen van deze aandelenoptierechten. Door het arrest van de Hoge Raad is immers duidelijk geworden dat deze voordelen kwalificeren als voordelen behaald met aandelenoptierechten als bedoeld in artikel 10a van de Wet LB 1964 die vóór het jaar t-1 zijn toegekend. Wijziging van de voorwaarden die verbonden zijn aan de voorwaardelijk toegekende aandelenoptierechten in het zicht van het einde van de dienstbetrekking kan zodanig uitwerken dat de uitzondering op de rekenregel ook voor de voordelen van deze aandelenoptierechten gaat gelden en daardoor geen of minder pseudo-eindheffing verschuldigd is. Dit geldt in combinatie met een transformatie van een voorgenomen ontslaguitkering in een voordeel behaald met aandelenoptierechten.

Indien in dit voorbeeld wordt uitgegaan van de situatie na aanvaarding van het voorstel voor aanpassing van artikel 32bb, zesde lid, van de Wet LB 1964 is relevant dat de aandelenoptierechten niet onvoorwaardelijk zijn toegekend of geworden vóór het jaar t-1, maar pas in het jaar t. Dit heeft dan namelijk tot gevolg dat de voordelen uit het uitoefenen van die aandelenoptierechten – in tegenstelling tot de situatie waar de huidige wetgeving nog geldt – wel meetellen voor de berekening van de verschuldigde pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of met terugwerkende kracht ook bestaande rechtsverhoudingen worden geraakt en waarom er geen sprake is van overgangsrecht. Ook de NOB pleit voor overgangsrecht. De voorgestelde maatregel zal gaan gelden voor dienstbetrekkingen die eindigen in of na het jaar 2018 en kan daarmee ingrijpen in bestaande rechtsverhoudingen. Dat past ook bij de bedoeling van de voorgestelde aanpassing: een reparatie in reactie op het arrest van de Hoge Raad om ontgaansmogelijkheden die ook bestaande arbeidsovereenkomsten op dit punt vaak bieden in te perken. Daarom is geen overgangsrecht opgenomen voor bestaande rechtsverhoudingen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet voor is gekozen om enkele andere aanpassingen te doen op het terrein van de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen. Ook de NOB en het RB maken hier opmerkingen over. In de Evaluatie wet belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen is reeds de conclusie getrokken dat de evaluatie zelf geen aanleiding geeft tot aanpassing. In die situatie is geen verandering opgetreden. Alleen het eerdergenoemde arrest van de Hoge Raad geeft aanleiding tot de voorgestelde reparatie.

#### *3.4. Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen*

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de aanleiding is van de maatregel. Op dit moment passen inhoudingsplichtigen bij circa 350.000 niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in de loonbelasting per definitie een hoger bedrag aan heffingskortingen toe dan waarop recht bestaat in de inkomstenbelasting. De afgelopen jaren is het belastingdeel van de heffingskortingen fors gestegen en daarmee is het bedoelde bedrag ook nog hoger geworden. Met deze maatregel wordt het

aantal niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen dat via de inkomstenbelasting een bedrag aan in de loonbelasting toegepaste heffingskortingen moet terugbetalen fors beperkt.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de verhouding tussen het onderhavige voorstel en de recente jurisprudentie. Het RB stelt dezelfde vraag. De NOB merkt op dat het onderscheid tussen kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, dat ook bij deze maatregel wordt gehanteerd op basis van jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU)<sup>15</sup> in strijd is met het EU-recht. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom artikel 7.8 van de Wet IB 2001 niet ook wordt gerepareerd naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU met betrekking tot het 90%-criterium.

Het bedoelde arrest van het HvJ EU ging niet over de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, maar over de voorloper daarvan: de keuzeregeling. In de casus die in dat arrest aan de orde was verwierf X, inwoner van Spanje, 60% van zijn inkomen in Nederland en 40% van zijn inkomen in Zwitserland. X had negatieve inkomsten uit een eigen woning in Spanje. Wegens het ontbreken van inkomsten in Spanje, kon hij in Spanje geen aftrek geldend maken. Het HvJ EU oordeelde voor deze situatie, kort gezegd, dat Nederland pro rata een overeenkomstig recht op aftrek moet toepassen. In deze procedure is er nog geen eindbeslissing. De uitkomst daarvan heeft wellicht invloed op de precieze invulling van de door Nederland voor de inkomstenbelasting te nemen maatregel. Die invulling zal naar verwachting in eerste instantie vorm krijgen in een beleidsbesluit en later worden opgenomen in wetgeving.

Het onderhavige voorstel voor de loonbelasting wordt niet beïnvloed door deze jurisprudentie. Het onderhavige voorstel maakt ook geen onderscheid tussen kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De inhoudingsplichtige kijkt alleen naar het woonland van de werknemer.

De leden van de fractie van de VVD vragen voor welke groepen mensen deze maatregel gevolgen heeft, wat die gevolgen zijn en hoe groot die gevolgen zijn. De NOB adviseert per groep een overzicht op te stellen. De leden van de fractie van D66 vragen wat de gevolgen van deze maatregel zijn voor een gemiddelde werknemer uit zowel een kwalificerend als een niet-kwalificerend land in het komende jaar en het jaar daarop. Er zijn drie groepen buitenlandse belastingplichtigen te onderscheiden. Ten eerste is dit de groep kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, ten tweede is dit de groep niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uit een bepaalde landenkring en ten derde is dit de groep buitenlandse belastingplichtigen uit derde landen. De genoemde landenkring bestaat uit de andere EU-lidstaten, de andere staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES-eilanden. Voor alle drie de groepen geldt dat inhoudingsplichtigen vanaf 2019 in de loonbelasting geen rekening meer houden met het belastingdeel van de algemene heffingskorting, de jonggehandicaptenkorting, de ouderenkorting en de alleenstaande ouderenkorting. Voor buitenlandse belastingplichtigen uit derde landen geldt dat inhoudingsplichtigen vanaf 2019 in de loonbelasting ook geen rekening meer houden met het belastingdeel van de arbeidskorting. Vanaf 2019 kunnen de circa 130.000 kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het belastingdeel van de algemene heffingskorting, de jonggehandicaptenkorting, de ouderenkorting en de alleenstaande ouderenkorting enkel nog geldend maken via de inkomstenbelasting. De circa 350.000 buitenlandse

<sup>15</sup> HvJ EU, 9 februari 2017, nr. C-283/15 ECLI:EU:C:2017:102.

belastingplichtigen die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn, hoeven door de maatregel het belastingdeel van deze kortingen vanaf 2019 niet meer via de inkomstenbelasting terug te betalen (omdat ze dat niet meer via de loonbelasting ontvangen). Aangezien de maatregel per 2019 in werking treedt, heeft de maatregel geen gevolgen in 2018. De gevolgen voor 2019 zijn nog niet exact bekend, omdat de bedragen van de heffingskortingen, de belastingtarieven en de premie voor de volksverzekeringen voor het jaar 2019 nog niet bekend zijn. Uitgaande van de kortingen, tarieven en percentages in 2018 zoals ze, rekening houdend met het wetsvoorstel Belastingplan 2018 en de wettelijk voorgeschreven indexatie, gelden, bedraagt het maximale bedrag van het belastingdeel van de algemene heffingskorting € 551, van de arbeidskorting € 791, van de jonggehandicaptenkorting € 177, van de ouderenkorting € 676 en van de alleenstaande ouderenkorting € 201. De algemene heffingskorting, de arbeidskorting en de ouderenkorting zijn inkomensafhankelijk waardoor de bij die heffingskortingen genoemde bedragen in individuele gevallen lager of, met uitzondering van het belastingdeel van de ouderenkorting, zelfs nihil kunnen zijn. Voor zover buitenlandse belastingplichtigen nu al niet in aanmerking komen voor bepaalde heffingskortingen, zijn de effecten van de voorgestelde wijziging uiteraard nihil. Doordat de loonbelasting een voorheffing is op de inkomstenbelasting, heeft de maatregel – effecten van aanslaggrenzen en bijzondere bepalingen daargelaten – geen financiële gevolgen voor de individuele belastingplichtige.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er overleg over deze maatregel heeft plaatsgevonden met belastingplichtigen die dit raakt, bijvoorbeeld de Vereniging Belangenbehartiging Nederlands Gepensioneerden in het Buitenland (VGNGB), en zo nee, waarom niet. Het kabinet heeft geen noodzaak gezien over deze maatregel in overleg te treden met belanghebbenden. De maatregel heeft, zoals hiervoor gemeld, namelijk geen financiële gevolgen voor de individuele belastingplichtigen, effecten van aanslaggrenzen en bijzondere bepalingen daargelaten. Bovendien is het kabinet van mening dat de huidige situatie waarin bij circa 350.000 niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in de loonbelasting per definitie een hoger bedrag aan heffingskortingen toekomt dan waarop recht bestaat voor de inkomstenbelasting, niet langer kan voortduren.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke toets een werkgever van een werknemer uit het buitenland nu precies moet uitvoeren om te weten welke heffingskorting hij moet toepassen. Deze leden wensen te vernemen of dat alleen afhankelijk is van het woonland van de werknemer. De NOB wijst op toenemende complexiteit en (naheffings)risico's voor inhoudingsplichtigen en verzoekt duidelijk te maken hoe inhoudingsplichtigen het juiste woonland moeten vaststellen. De NOB pleit primair voor een aanpassing van het wetsvoorstel, zodat inhoudingsplichtigen niet hoeven te beoordelen wat de woonstaat van hun niet in Nederland wonende werknemers is en doet daarvoor een tekstsuggestie. De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op deze tekstsuggestie. De NOB pleit secundair voor waarborgen voor bonafide inhoudingsplichtigen. Het RB wijst op een lastenverzwaring voor inhoudingsplichtigen vanwege het implementeren van extra loonbelastingtabellen in de aangiftesoftware.

Onder de huidige regelgeving moet een inhoudingsplichtige al de woonplaats van de werknemer in zijn aangifte loonbelasting opnemen. Daarin wijzigt niets. Het vaststellen of de werknemer in Nederland woont, in een land dat deel uitmaakt van de eerdergenoemde landenkring of in een derde land wordt vanaf 2019 wel belangrijker, omdat aan de hand daarvan wordt bepaald welke heffingskortingen worden toegepast bij de

werknemer. Waar iemand woont, wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Kort gezegd is relevant met welke plaats de werknemer een duurzame band van persoonlijk aard heeft. In de meeste gevallen zal dit duidelijk zijn, maar niet altijd. De tekstsuggestie van de NOB leidt er nog steeds toe dat de inhoudingsplichtige moet bepalen of de werknemer in Nederland woont of in het buitenland. Bij het voorstel van de NOB hoeft, als is vastgesteld dat de woonplaats niet Nederland is, voor een correcte inhouding niet beoordeeld te worden of de werknemer binnen of buiten de hiervoor genoemde landenkring woont. Dat zal echter in de meeste gevallen wel duidelijk zijn. In zoverre heeft de tekstsuggestie weinig voordeel voor inhoudingsplichtigen. Het nadeel van het voorstel van de NOB is dat een veel grotere groep werknemers dan bij het huidige voorstel genoodzaakt zou zijn om via de inkomstenbelasting het belastingdeel van de arbeidskorting te effectueren.

Bij het vaststellen van de fiscale woonplaats van de werknemer moet de inhoudingsplichtige afgaan op alle feiten en omstandigheden die hem bekend zijn, waaronder de verklaring van de werknemer omtrent zijn woonplaats. Als deze vaststelling in alle redelijkheid heeft plaatsgevonden, zal de Belastingdienst geen naheffingsaanslag opleggen bij de inhoudingsplichtige als de inspecteur tot een ander oordeel over de fiscale woonplaats komt. Voor inhoudingsplichtigen zal er in het algemeen geen sprake zijn van lastenverzwaring door de aanpassingen in de aangiftesoftware. Het betreft hier een jaaraanpassing die normaliter valt onder de vaste abonnementskosten die de softwareleverancier in rekening brengt.

De leden van de fractie van het CDA verzoeken het kabinet om aan te geven of er ook vanuit de invordering argumenten zijn om bij de heffingskortingen van niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aan te sluiten. Daarnaast vragen deze leden wat het gevolg van deze wijziging is voor het aantal belastingplichtigen dat aangifte inkomstenbelasting moet doen. Het wetsvoorstel heeft positieve gevolgen voor het aantal aangiften en voor de invordering. De circa 350.000 buitenlandse belastingplichtigen die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn, hoeven door de maatregel het belastingdeel van deze kortingen vanaf 2019 niet meer via de inkomstenbelasting terug te betalen. Dat voorkomt dat deze belastingplichtigen alleen hiervoor aangifte inkomstenbelasting moeten doen. Het aantal aangiften inkomstenbelasting zal hierdoor dalen. De voorgestelde maatregel voorkomt tevens dat de Belastingdienst bij diegenen die niet terugbetalen invorderingshandelingen moet verrichten. Daarnaast zijn er circa 130.000 kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen die het belastingdeel van de desbetreffende heffingskortingen enkel nog geldend kunnen maken via de aangifte inkomstenbelasting. Deze groep is op dit moment al vrijwel geheel aangifteplichtig, waardoor hier bijna geen stijging van hun administratieve lasten optreedt.

#### **4. Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen**

De leden van de fractie van het CDA vragen of het niet duidelijker zou zijn om als wetgever de keuze te maken om of per S&O-verklaring te melden of in één keer. Deze leden vragen verder of het kabinet kan bevestigen dat als in één keer gemeld wordt er niet met bestede uren mag worden geschoven. Het kabinet kan zich voorstellen dat de bewoordingen van de in de memorie van toelichting opgenomen passage «wordt daarom voorgesteld het mogelijk te maken dat deze mededeling over alle in een kalenderjaar afgegeven S&O-verklaringen gezamenlijk wordt gedaan» de suggestie van een keuze voor de inhoudingsplichtige in zich heeft. Dat is



niet het geval. Het is de bedoeling dat de S&O-inhoudingsplichtige voortaan één mededeling doet over alle aan S&O bestede uren, kosten en uitgaven. De S&O-inhoudingsplichtige heeft hierin dus geen keuze. De voorgestelde wettekst laat geen ruimte voor een andere interpretatie. Ik hoop dat ik met deze nadere toelichting dit misverstand heb kunnen wegnemen. In antwoord op de tweede vraag hecht ik eraan te benadrukken dat er geen uren, kosten en uitgaven mogen worden medegedeeld die eerder zijn gemaakt dan de periode waarvoor de S&O-verklaring is afgegeven, het moet immers gaan om voorgenomen speur- en ontwikkelingswerk. De voorgestelde wijziging heeft geen invloed op de handhaving en controle van de S&O-afdrachtvermindering.

## **5. Vennootschapsbelasting**

### *5.1. Aanpassing liquidatieverliesregeling*

De leden van de fractie van de VVD vragen voor wie de aanpassing van de liquidatieverliesregeling gevolgen heeft en wat die gevolgen zijn. Met de aanpassing van de liquidatieverliesregeling wordt door het kabinet gehoor gegeven aan de oproep van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch<sup>16</sup> om de wet aan te passen zodat deze in overeenstemming wordt gebracht met doel en strekking van de liquidatieverliesregeling. Het Hof heeft in zijn uitspraak doel en strekking van de wettekst laten prevaleren, maar de wetgever wel opgeroepen de tekst van de betreffende bepaling aan te passen. Het gevolg van de voorgestelde aanpassing is dat ook in de wettekst tot uitdrukking wordt gebracht dat geconstrueerde liquidatieverliezen op tussenhoudsters in situaties zoals aan de orde in de desbetreffende uitspraak van het Hof niet in aftrek kunnen worden gebracht. Kort gezegd gaat het dan om een liquidatieverlies dat in feite ontstaat door een waardedaling uit het verleden van een niet-geliquideerde deelneming van de tussenhoudster.

De leden van de fractie van de VVD vragen vervolgens wanneer de uitspraak van de Hoge Raad wordt verwacht, waarom deze reparatie wordt uitgevoerd voordat de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan en wat er gebeurt als – naar de visie van de Hoge Raad – de reparatie niet nodig blijkt. Het kabinet is van mening dat reparatie hoe dan ook noodzakelijk of gewenst is. De volgende scenario's zijn denkbaar. De eerste is dat de Hoge Raad van mening is dat de letterlijke tekst van de wet wel gevolgd dient te worden. Het kabinet is van mening dat er dan een onbedoeld heffingslek zou ontstaan dat gerepareerd moet worden. De tweede mogelijkheid is dat de Hoge Raad de desbetreffende wetsbepaling uitlegt naar doel en strekking van de wet en de oproep van het Hof (tot wetswijziging) overneemt. Ook dan is aanpassing vereist. De derde mogelijkheid is dat de Hoge Raad de desbetreffende wetsbepaling uitlegt naar doel en strekking (zonder uitdrukkelijke oproep tot wetswijziging). Ook dan ziet het kabinet reden voor reparatie, aangezien het kabinet belang hecht aan een duidelijke wettekst. Ten slotte wordt opgemerkt dat de Hoge Raad waarschijnlijk in het eerste kwartaal van 2018 arrest zal wijzen.

De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie te geven op de commentaren van het RB en de NOB met betrekking tot het onderhavige onderdeel. Het kabinet is verheugd te lezen dat het streven om de wet in overeenstemming te brengen met doel en strekking door de NOB wordt ondersteund. Hierbij is ervoor gekozen om een aanpassing aan te brengen in het achtste lid van artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) aangezien het opgeofferde bedrag bij ontvoeging in dat lid wordt gedefinieerd. De door de NOB geschetste

<sup>16</sup> Hof 's-Hertogenbosch 20 oktober 2016, nr. 15/00032, ECLI:GHSHE:2016:4707.

situaties met betrekking tot de aanpassing van de liquidatieverliesregeling in de Wet Vpb 1969 betreffen specifieke en casuïstische situaties. Hoe dergelijke specifieke situaties uitpakken, dient derhalve per geval aan de hand van de feiten en omstandigheden te worden beoordeeld.

De leden van de fractie van D66 vragen op basis waarvan het kabinet verwacht dat deze aanpassing geen of nauwelijks budgettaire gevolgen heeft, gezien het feit dat deze aanpassing in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 is opgenomen. Hierbij merk ik op dat inderdaad sprake is van een maatregel die geen budgettaire gevolgen heeft, aangezien hier sprake is van een technische aanpassing om de wettekst in overeenstemming met doel en strekking van de liquidatieverliesregeling te brengen. Hierbij maak ik de kanttekening dat in het hierboven als eerste genoemde scenario (wanneer de Hoge Raad beslist dat de letterlijke tekst van de wet gevolgd dient te worden) sprake zal zijn van een incidentele budgettaire derving.

### *5.2. Aanpassing berekening voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid*

De leden van de fractie van de VVD vragen of het klopt dat ATAD voor de berekening van de voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid straks al een oplossing heeft en vragen waarom dit vooruitlopend daarop nog wordt gerepareerd. De voorgestelde maatregel (aanpassing van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969) is een reparatie naar aanleiding van een uitspraak van de Hoge Raad op 3 juni 2016.<sup>17</sup> Het kabinet acht het fiscale voordeel dat anders zou kunnen worden behaald onwenselijk en heeft derhalve besloten dit fiscale voordeel per 1 januari 2018 weg te nemen. Richtlijn (EU) 2017/952 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen<sup>18</sup> is op 29 mei 2017 vastgesteld. Deze richtlijn ziet ook op vaste inrichtingen en beoogt mismatches daarmee te neutraliseren. Implementatie van deze richtlijn dient per 1 januari 2020 plaats te vinden. Het kabinet vindt het echter onwenselijk de situatie zoals is ontstaan na de uitspraak van de Hoge Raad langer dan noodzakelijk voort te laten bestaan.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het huidige zesde lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 wordt geschrapt. Ook de NOB heeft hier een opmerking over gemaakt. Genoemd zesde lid bepaalt dat het vijfde lid van genoemd artikel 15ac (inzake de berekening van de voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid) geen toepassing vindt voor zover de belastingplichtige aanneemelijk maakt dat de in dat lid bedoelde financieringskosten in het andere land bij de berekening van de belastbare grondslag niet in aftrek worden toegelaten. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven kan de tegenbewijsregeling van genoemd zesde lid vervallen, omdat dat lid niet past in de systematiek van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij de toepassing van die objectvrijstelling wordt immers uitgegaan van de aftrekbaarheid van kosten naar Nederlandse fiscale maatstaven. Bij de reguliere berekening van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geldt er ook geen tegenbewijsregeling en daarom kan genoemd zesde lid komen te vervallen.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn als het zesde lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 niet wordt geschrapt. Wanneer genoemd zesde lid niet wordt geschrapt, kunnen belastingplich-

<sup>17</sup> HR 3 juni 2016, nr. 14/05100, ECLI:NL:HR:2016:1031.

<sup>18</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, (PbEU 2016, L 193/1). Op 31 augustus 2016 is een rectificatie van deze richtlijn gepubliceerd, (zie PbEU 2016, L 234/26).

tigen in voorkomende gevallen wel een beroep doen op de tegenbewijsregeling die daarin is opgenomen. Een tegenbewijsregeling past echter niet binnen de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het klopt dat er nu altijd wordt gekeken naar «bruto», maar straks altijd naar «netto» bij de berekening van voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid. De leden van de fractie van de VVD vragen tevens in hoeverre dit zorgt voor deels dubbele belasting, of het kabinet dit wenselijk vindt en hoe dit is te voorkomen. Op dit moment bestaat er bij de berekening van de voorkomingswinst een incongruentie doordat binnen een fiscale eenheid voor de Nederlandse vennootschapsbelasting interne gebruiksvergoedingen niet zichtbaar zijn, terwijl die gebruiksvergoedingen in het buitenland wel in aftrek van de winst kunnen worden gebracht. Door de voorgestelde maatregel dient de berekening van de voorkomingswinst voor toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten zo plaats te vinden dat die incongruentie wordt weggelaten. Dit wordt weggelaten door de voorkomingswinst voor toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten te berekenen alsof geen fiscale eenheid zou bestaan. Dit neemt echter niet weg dat de berekening van de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en dus de omvang van de voorkomingswinst nu en ook na de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel plaatsvindt op basis van de Nederlandse fiscale maatstaven. Dit is en blijft dus een nettobegrip. Bij toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten worden zowel de positieve als de negatieve resultaten van de buitenlandse vaste inrichting uit de wereldwinst geëlimineerd. Per saldo hebben buitenlandse winsten en verliezen aldus geen invloed op de Nederlandse heffingsgrondslag.

Overigens acht het kabinet dubbele heffing als gevolg van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime ongewenst en daarom is in de voorgestelde maatregel niet alleen een neerwaartse maar ook een opwaartse correctie van de voorkomingswinst mogelijk. Op die wijze zorgt het kabinet voor een evenwichtige benadering.

De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie te geven op de commentaren van het RB en de NOB met betrekking tot het onderhavige onderdeel. Het RB geeft aan dat de voorgestelde wettekst met betrekking tot artikel 15ac, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 (voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid) verwijst naar «de objectvrijstelling». Ter verduidelijking van de voorgestelde wettekst verzoekt het RB om in de wettekst te verwijzen naar «de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten». Aangezien dit consistent is met de in artikel 15e van de Wet Vpb 1969 gebruikte terminologie, wordt dit bij nota van wijziging aangepast.

De NOB merkt op dat op basis van de wettekst alle situaties waarin een fiscale eenheid tot gevolg heeft dat de vrij te stellen buitenlandse winst (uit vaste inrichting of onroerende zaak) afwijkt van de vrij te stellen buitenlandse winst in de «stand alone» situatie, worden gecorrigeerd. Daarbij vraagt de NOB zich af aan welke andere situaties dan situaties waarin interne gebruiksvergoedingen een rol spelen, moet worden gedacht. Zoals in de memorie van toelichting reeds is opgemerkt, wordt voorgesteld om de huidige bepaling in artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 uit te breiden naar alle interne gebruiksvergoedingen binnen een fiscale eenheid, zodat deze bepaling ook gaat gelden voor bijvoorbeeld interne huur-, lease- en royaltyvergoedingen. Daarmee wordt, kort gezegd, bij alle interne gebruiksvergoedingen binnen een fiscale eenheid de voorkomingswinst vastgesteld alsof de fiscale eenheid niet bestaat. Verder wordt

opgemerkt dat in het voorstel de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten betrekking heeft op de per afzonderlijke vennootschap (stand-alone) bepaalde en vervolgens bij elkaar opgetelde voorkomingswinst, waarbij interne transacties, bij de voorkoming van dubbele belasting, zichtbaar zijn als ware er geen fiscale eenheid.

Aangezien in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 het achtste lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 wordt vernummerd tot zevende lid van dat artikel, dient – zoals de NOB terecht opmerkt – in artikel 15ac, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 de verwijzing naar genoemd achtste lid te worden vervangen door een verwijzing naar genoemd zevende lid. Ook dit wordt bij nota van wijziging aangepast.

### *5.3. Country-by-country reporting bij niet-tijdige implementatie door andere landen*

De leden van de fractie van D66 hebben twee vragen over country-by-country reporting. Deze leden vragen welke landen niet tijdig de wetgeving voor country-by-country reporting hebben geïmplementeerd en hoe lang «voluntary filing» en «parent surrogate filing» blijven bestaan. In dit kader vragen de leden van de fractie van GroenLinks wat met deze maatregel bereikt wordt, om hoeveel landen het gaat en wat de gevolgen zijn als de maatregel niet wordt ingevoerd.

In OESO-verband is afgesproken dat landen de modelwetgeving voor country-by-country reporting (CbC-wetgeving) implementeren voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Op 1 januari 2016 is de Nederlandse wetgeving ter implementatie van deze OESO-standaard in werking getreden.<sup>19</sup> De OESO houdt de status van de implementatie van country-by-country reporting in diverse landen bij.<sup>20</sup> Uit dit overzicht blijkt dat een groot deel van de landen waar veel grote multinationals zijn gevestigd meedoet. Ook zijn er landen die nog niet deelnemen aan country-by-country reporting en zijn er landen die wel deelnemen, maar de wetgeving niet tijdig hebben geïmplementeerd. In die laatstgenoemde landen is de CbC-wetgeving dus pas van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na een latere datum dan 1 januari 2016.

De OESO heeft in 2016 en 2017 richtlijnen gegeven voor de situatie waarin landen de CbC-wetgeving niet tijdig hebben geïmplementeerd. Op basis van de hoofdregel in de CbC-wetgeving stuurt de uiteindelijkkemoederentiteit van de multinationale groep het landenrapport naar de belastingdienst van het land waar zij is gevestigd. De fiscale autoriteiten van dat land verstrekken het landenrapport vervolgens automatisch aan de andere (deelnemende) landen waarin de multinationale groep actief is. Om het systeem robuust te maken bevat de CbC-wetgeving ook een terugvalregel ingeval de hiervoor genoemde hoofdregel niet werkt. In dat geval rust de verplichting op de betreffende groepsentiteiten («local filing») van de multinationale groep om het landenrapport aan te leveren bij de belastingdiensten in de betreffende landen. Om te voorkomen dat groepsentiteiten van een multinationale groep (tijdelijk) terugvallen op deze verplichting om het landenrapport te verstrekken aan de belastingdiensten van de landen waarin de groepsentiteiten fiscaal zijn gevestigd (bijvoorbeeld in Nederland), geeft de OESO in de richtlijnen aan dat landen kunnen toestaan dat het landenrapport toch op vrijwillige basis wordt ingediend door de uiteindelijkkemoederentiteit in het land waarin zij fiscaal gevestigd is. Enkele landen hebben reeds aangekondigd dat zij

<sup>19</sup> Overige fiscale maatregelen 2016.

<sup>20</sup> <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>.

vanwege een latere implementatie van de CbC-wetgeving, ondanks het ontbreken van een wettelijke plicht in die landen, «voluntary filing» (ook wel aangeduid als «parent surrogate filing») zullen toestaan. Het betreft in elk geval Hongkong, Japan, Liechtenstein, Nigeria, Rusland, de Verenigde Staten en Zwitserland.

Met de onderhavige maatregel zal in geval van «voluntary filing» door de uiteindelijkkemoederentiteit, indien tevens aan enkele nadere voorwaarden wordt voldaan, op Nederlandse groepsentiteiten niet langer de verplichting rusten om het landenrapport te verstrekken aan de inspecteur. Met deze maatregel worden administratieve lasten voor bedrijfsleven en uitvoeringskosten voor de Belastingdienst voorkomen. Nederland zal het landenrapport immers ontvangen van het land waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Dit is in lijn met de hiervoor genoemde door de OESO in 2016 en 2017 gegeven richtlijnen. Het betreft een tijdelijke overgangsregeling, waarvan de duur niet vast staat.

De leden van de fractie van de SP hebben enkele vragen met betrekking tot country-by-country reporting. Deze leden vragen hoeveel uitwisseling van landenrapporten er reeds heeft plaatsgevonden en hoeveel landenrapporten hebben geleid tot verdiepende onderzoeken. Tevens vragen deze leden hoeveel capaciteit Nederland beschikbaar heeft voor de uitwisseling en de verwerking van de informatie. Tot slot vragen deze leden of er al informatie ontvangen is.

Aan het einde van dit jaar worden de eerste landenrapporten aangeleverd bij de Belastingdienst. De eerste uitwisseling tussen de belastingdiensten vindt medio 2018 plaats. Het is de verwachting dat de Belastingdienst jaarlijks zo'n 3.150 landenrapporten zal ontvangen, 150 van Nederlandse uiteindelijkkemoederentiteiten en 3.000 via de uitwisseling met andere landen. In de Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst in de tweede helft van 2018 en tweede helft van 2019 zal worden voorzien in informatie over country-by-country reporting. Zoals eerder toegezegd<sup>21</sup> zal daarin worden opgenomen hoeveel landenrapporten de Belastingdienst heeft ontvangen van belastingplichtigen, hoeveel landenrapporten zijn ontvangen van andere landen via de uitwisseling en zal een kwalitatieve beschrijving worden gegeven van de ervaringen alsmede inzicht in veel voorkomende vervolgacties.

Binnen de Belastingdienst is de Coördinatiegroep Verrekenprijzen verantwoordelijk voor de uitvoering van de CbC-wetgeving en de risicoanalyse en -selectie op basis van de ontvangen country-by-country rapporten die door Nederlandse en buitenlandse bedrijven moeten worden opgesteld. Sinds 1 september 2016 is deze Coördinatiegroep uitgebreid met acht specialisten die zich specifiek bezighouden met de uitvoering van CbC-wetgeving en de bijbehorende risicoselectie. Daarnaast worden op dit moment twee extra specialisten geworven. Uiteindelijk zullen specialisten van de Coördinatiegroep Verrekenprijzen geselecteerde landenrapporten in samenspraak met de bevoegde inspecteur en – mede afhankelijk van de onderkende risico's – eventueel andere specialisten verder beoordelen en in behandeling nemen.

## **6. Dividendbelasting**

De leden van de fractie van D66 vragen naar de voorwaarden waaronder door een fiscale beleggingsinstelling (fbi) betaalde bronbelasting op ontvangen dividend en rente in mindering mag worden gebracht op de door de fbi ingehouden dividendbelasting en vragen tot welk maximum dit is toegestaan.

<sup>21</sup> Kamerstukken II 2016/17, 34 651, nr. 14, blz. 2.

Een fbi mag Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronheffing op door de fbi ontvangen dividend en rente onder voorwaarden via de zogenoemde afdrachtvermindering in mindering brengen op de af te dragen dividendbelasting over het door de fbi uitgekeerde dividend. De omvang van deze afdrachtvermindering is in beginsel gelijk aan het gezamenlijke bedrag van de ten laste van de inhoudingsplichtige ingehouden dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen op de opbrengsten van aandelen, winstbewijzen en geldeningen. Daarbij wordt een buitenlandse bronheffing in aanmerking genomen tot een maximum van 15% van de opbrengst waarop zij drukt. Bovendien bestaat er geen recht op afdrachtvermindering voor buitenlandse bronheffing, voor zover binnenlandse aandeelhouders in de beleggingsinstelling die niet aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen en buitenlandse aandeelhouders in de beleggingsinstelling ten gevolge van verdragstoepassing (dan wel toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of de Belastingregeling voor het land Nederland) recht zouden hebben op een vermindering of teruggaaf van dividendbelasting. Hiermee wordt voorkomen dat per saldo door de Belastingdienst buitenlandse bronheffing wordt teruggegeven aan de desbetreffende binnenlandse en buitenlandse aandeelhouders.

De leden van de fractie van de SP hebben enkele vragen over de fbi. Deze leden vragen om een en ander uit te leggen over deze rechtsvorm. Deze leden vragen waarom de fbi in het leven is geroepen en wanneer, en welk economisch doel het niet heffen van vennootschapsbelasting op fbi's en vrijgestelde beleggingsinstellingen (vbi's) dient. Voorts vragen deze leden wie in fbi's participeren.

Het regime van de fbi gaat reeds terug tot de invoering van de Wet Vpb 1969. De achtergrond om een speciaal regime voor beleggingsinstellingen te hebben, is om collectief beleggen door particuliere beleggers fiscaal neutraal mogelijk te maken, zodat ze door samenvoeging van hun vermogen een grotere risicospreiding kunnen bereiken en daarmee een beter rendement kunnen behalen. Zonder een speciaal regime zou de beleggingsinstelling namelijk over de met haar beleggingen behaalde rendementen vennootschapsbelasting moeten betalen. Vervolgens is op het niveau van de aandeelhouders ook belasting verschuldigd over de rendementen (de dividenduitkering). Hierdoor ontstaat er economisch dubbele heffing over de rendementen, namelijk bij de beleggingsinstelling en bij de aandeelhouders. Bij een rechtstreekse belegging, dus zonder tussenkomst van de beleggingsinstelling, zou alleen op het niveau van de belegger (de aandeelhouder in de fbi) belasting zijn verschuldigd. Om in aanmerking te komen voor het regime van de fbi dient aan verschillende voorwaarden te worden voldaan. Deze voorwaarden hebben onder andere betrekking op de beleggingsinstelling zelf, maar ook op de aandeelhouders. Er zijn onder meer voorwaarden voor de rechtsvorm, financiering, aandeelhouders en de dividendpolitiek. Dit laatste aspect houdt, kort gezegd, in dat de fbi de winst binnen negen maanden na het einde van het boekjaar moet uitdelen aan de aandeelhouders. Met name particuliere beleggers, maar ook institutionele beleggers, participeren in fbi's.

De leden van de fractie van de SP vragen in hoeverre fbi's verschillen van vbi's.

Belangrijke verschillen tussen een fbi en vbi zijn de volgende:

- De fbi moet haar winst jaarlijks binnen negen maanden na het einde van het boekjaar uitkeren aan de aandeelhouders; de vbi kent deze verplichting niet.

- De vbi is niet aangifteplichtig voor de vennootschapsbelasting (subjectieve vrijstelling); de fbi moet wel aangifte voor de vennootschapsbelasting doen.
- De vbi kent een limitatief aantal financiële instrumenten waarin belegd mag worden; voor de fbi geldt dit niet.
- De fbi moet over de uitgekeerde winst dividendbelasting inhouden (inhoudingsplichtig); de vbi is in beginsel vrijgesteld van de inhouding van dividendbelasting.
- De vbi kent, met uitzondering van het collectiviteitsvereiste, geen aandeelhoudersvereisten; de fbi kent wel specifieke aandeelhoudersvereisten.

De leden van de fractie van de SP vragen welke andere landen met de fbi of de vbi vergelijkbare rechtsvormen kennen en of deze vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen ook geheel vrijgesteld zijn van winstbelasting. Er zijn diverse landen met collectieve fiscale beleggingsregimes waarbij een vrijstelling van toepassing is voor de vennootschapsbelasting. Zo kent Luxemburg de Société d'investissement à capital variable/fixe (SICAV/SICAF), Ierland de Irish Collective Asset-management Vehicle (ICAV), Finland het «Special Investment Fund» en Polen het «Closed-end investment fund of non-public assets» (FIZ). Denemarken kent het regime voor zogenoemde «uitkerende beleggingsfondsen», waarbij onder meer de dividendinkomsten niet in de heffing van winstbelasting worden betrokken.

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel fbi's en vbi's Nederland kent en of de groei van deze aantallen over de afgelopen twintig jaar kan worden weergegeven. Het aantal momenteel bestaande vbi's is niet exact vast te stellen aangezien de vbi geen aangifteplicht voor de vennootschapsbelasting heeft. Wel is het aantal door de Belastingdienst toegekende goedkeuringen per jaar bekend. In totaal zijn over de periode 2008 tot en met 2018 1426 goedkeuringen verleend. Het is onbekend welk deel van deze vbi's momenteel nog actief is.

**Tabel 1: Aantal vbi's naar jaar van goedkeuring**

Jaar	Aantal
2008	19
2009	121
2010	195
2011	129
2012	144
2013	148
2014	195
2015	245
2016	212
2017	18
<b>Totaal</b>	<b>1.426</b>

Fbi's hebben een aangifteplicht voor de vennootschapsbelasting en als gevolg daarvan is het aantal fbi's wel bekend. De volgende tabel geeft het aantal fbi's zoals is af te leiden uit de systemen van de Belastingdienst.

**Tabel 2: Aantal fbi's in de vennootschapsbelasting**

Jaar	Aantal
1997	894
1998	842
1999	808
2000	866

Jaar	Aantal
2001	466
2002	386
2003	390
2004	364
2005	360
2006	361
2007	394
2008	365
2009	360
2010	343
2011	356
2012	355
2013	365
2014	364

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel vermogen jaarlijks belegd wordt in de fbi's en de vbi's. Aangezien er geen aangifteplicht voor vbi's is, is het belegd vermogen in vbi's niet bekend. De balanswaarde van fbi's was € 260 miljard in 2014. De leden van de fractie van de SP vragen naar de extra belastinginkomsten wanneer de fbi niet langer is vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Het belasten van de winsten van een fbi met vennootschapsbelasting (dat wil zeggen tegen het reguliere Vpb-tarief) houdt in dat het fbi-regime de facto zou worden afgeschaft. Beleggers die momenteel beleggen via een fbi, kunnen daar op verschillende manieren op reageren. Zo kunnen zij rechtstreeks gaan beleggen om economisch dubbele belasting te voorkomen of bijvoorbeeld via een fiscaal transparant beleggingsfonds of via een vbi. Een andere mogelijkheid is dat zij gaan beleggen via een in het buitenland fiscaal gefaciliteerd beleggingsfonds. Ingeval het beleggingsfonds dat voorheen de fbi-status genoot, zou worden voortgezet als regulier Vpb-plichtig beleggingslichaam zal dit leiden tot een extra Vpb-opbrengst. De te verwachten opbrengst daarvan is vanwege de te verwachten gedragseffecten relatief beperkt.

De leden van de fractie van de SP vragen wie toezicht houdt op fbi's en vbi's.

De inspecteur houdt toezicht op de naleving van de fiscale regels inzake de regimes van de fbi en vbi. De Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank houden toezicht op de naleving van de Wet op het financieel toezicht door de beheerders van de beleggingsinstellingen.

## 7. Kansspelbelasting

De leden van de fractie van de VVD hebben een aantal vragen over het voorstel om de Wet op de kansspelbelasting aan te passen. Deze leden vragen hoe vaak de beschreven situatie dat een inhoudingsplichtige meerdere keren per kwartaal of maand een aangifte moet indienen daadwerkelijk voorkomt. De doelgroep die in aanmerking kan komen voor deze maatregel heeft naar verwachting een orde grootte van 60 tot 80 inhoudingsplichtigen. De leden van de fractie van de VVD vragen verder of de voorgestelde maatregel en de eerder genomen maatregel om periodiek aangifte te kunnen doen hebben geleid tot minder administratie voor de betrokken ondernemingen. Dit is het geval. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de grote loterijorganisaties die dagelijks of wekelijks prijzen ter beschikking stellen. Eerder moest deze belastingplichtige per dag of per week aangifte doen, terwijl een maandaangifte nu afdoende is. De per 1 januari 2017 ingevoerde mogelijkheid tot het doen van kwartaalaangiften heeft ertoe geleid dat het aantal maandaangiften is gedaald van 700 naar 300. Na invoering van de voorliggende maatregel zullen de administratieve lasten van de belastingplichtigen nog maar een kwart van de nu ondervonden lasten bedragen. Nu het doen van een



periodieke aangifte in de kansspelbelasting leidt tot minder administratieve lasten voor de betrokken ondernemers willen de leden van de fractie van de VVD weten of deze maatregel ook in andere belastingen kan worden toegepast. Het antwoord op deze vraag is dat het afhankelijk is van de soort belasting en de wettelijke bepalingen ten aanzien van die belasting. Een dergelijke wijziging is in ieder geval alleen mogelijk bij een aangiftebelasting en niet bij een aanslagbelasting.

De leden van de fractie van het CDA hebben enkele vragen over de achtergrond van de voorgestelde wijziging. Deze leden vragen of er een reden is waarom de afdracht binnen een maand na afloop van de kalendermaand waarin het kansspel plaatsvond ineens een probleem is, terwijl al dertien jaar op deze wijze wordt afgedragen. Tevens vragen deze leden waarom de huidige goedkeuring van afdracht binnen een maand na afloop van de kalendermaand wordt versoepeld naar een kalenderkwartaal. Met de voorgestelde wijziging dalen de administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen. Daarbij komt dat de (kleinere) exploitanten van kansspelautomaten al per 1 januari 2017 in de gelegenheid zijn gesteld om onder voorwaarden per kwartaal aangifte te doen. Dit heeft geleid tot ongelijkheid met andere (kleine) aangifteplichtigen voor de kansspelbelasting die deze mogelijkheid nog niet hebben kregen. Momenteel zijn er geen specifieke problemen bij de maandaangiften, maar aanpassing van de wet leidt wel tot gelijkheid tussen de verschillende groepen aangifteplichtigen en dat vindt het kabinet belangrijk. Tot slot vragen de leden van de fractie van het CDA of de voorgestelde wijziging een ICT-technische vereenvoudiging oplevert voor de Belastingdienst. Ik merk op dat dit niet het geval is, maar dat de kwartaalaangifte wel een geringe werkvermindering voor de Belastingdienst oplevert, doordat minder aangiften worden verstuurd en terugontvangen.

## **8. Erf- en schenkbelasting**

De leden van de fractie van de VVD geven aan dat de aangifte voor erfbelasting binnen acht maanden na overlijden moet zijn ingediend en onduidelijk is hoe lang de Belastingdienst daarna doet over de vaststelling van de belastingaanslag en dat indien de termijn wordt overschreden belastingrente verschuldigd wordt. Deze leden vragen in hoeverre de communicatie door de Belastingdienst hierover duidelijker kan worden vormgegeven. Daarnaast vragen deze leden of het handiger en duidelijker is indien een termijn geldt waarbinnen de aangifte erfbelasting door de Belastingdienst moet zijn ontvangen en dan geen belastingrente verschuldigd is.

Het klopt dat, ondanks dat een belastingplichtige de aangifte tijdig en correct indient, de Belastingdienst belastingrente in rekening brengt over het te betalen bedrag aan belasting als de aangifte later in het aangiftetijdvak wordt ingediend en de belastingaanslag pas na een periode van acht maanden na het overlijden wordt opgelegd. Het rentetijdvak waarover belastingrente wordt gerekend vangt aan op de datum die is gelegen acht maanden na de datum van overlijden. Hiervan was ook al sprake onder de regeling van de heffingsrente. Bij de regeling van de belastingrente is de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht beperkt tot uiterlijk veertien weken na de datum van ontvangst van het verzoek, onderscheidenlijk negentien weken na de datum van ontvangst van de aangifte, mits de aanslag conform de aangifte wordt opgelegd. Het is niet gemakkelijk om de communicatie hierover duidelijker vorm te geven. Op de website van de Belastingdienst is om deze

reden de regeling gevisualiseerd met behulp van enkele voorbeelden.<sup>22</sup> De maatregel als geschetst door deze leden dat de belastingplichtige die tijdig en correct aangifte erfbelasting doet, niet met belastingrente wordt geconfronteerd, zou qua communicatie uiteraard nog duidelijker zijn. Een dergelijke aanpassing van de regeling belastingrente op dit punt zou echter, naast een wetswijziging, budgettaire dekking van € 4 miljoen structureel vereisen op de uitgavenkant van begroting IX van Financiën.

De leden van de fractie van de VVD vragen of gebruikgemaakt kan worden van de verhoogde vrijstelling van schenkbelasting voor schenkingen voor de eigen woning van de begiftigde als de schenkingsakte een fidei commiss de residuo bevat, met andere woorden een tweetraps-schenking met vervreemdings- en verteringsbevoegdheid.<sup>23</sup> Met ingang van 1 januari 2017 kan alleen een beroep worden gedaan op deze vrijstelling als de schenking onvoorwaardelijk wordt gedaan. Daarop is slechts één uitzondering mogelijk, namelijk een schriftelijk vastgelegde ontbindende voorwaarde dat de schenking vervalt voor zover de begiftigde niet heeft voldaan aan de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 33a, eerste lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956). Een opschortende voorwaarde is in het geheel niet toegestaan. De schenkingsvorm die de leden van de fractie van de VVD op het oog hebben is er een met een ontbindende voorwaarde en een daarbij aansluitende opschortende voorwaarde ten gunste van een verwachter. Deze schenkingsvorm kwalificeert derhalve niet voor een beroep op de verhoogde vrijstelling voor schenkingen ten behoeve van de eigen woning van de begiftigde.

### *8.1. Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap*

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van de PvdA met instemming kennis hebben genomen van de wijzigingen in de schenk- en erfbelasting. Ik constateer dat de leden van de fractie van het CDA de wens begrijpen om te voorkomen dat onbelast vermogen van de meestvermogende partner overgaat naar de minstvermogende partner voor zover dit de gebruikelijke 50–50-verdeling van een huwelijk overstijgt. Deze leden hebben ook begrip voor de wens om meer duidelijkheid te verschaffen over de vraag wanneer bij een huwelijk of bij samenwonen schenkbelasting verschuldigd is. Ook zien deze leden dat het verstrekken van deze duidelijkheid bij bijvoorbeeld koude uitsluiting en het later wijzigen daarvan een groot voordeel is. Deze leden en de leden van de fracties van de VVD en D66 hebben wel enige vragen en opmerkingen bij het voorstel over de verdeling van een huwelijksvermogensgemeenschap en de schenk- en erfbelasting. Deze vragen en opmerkingen zien met name op de onduidelijkheid in de huidige situatie en op de signalen van tax planning ook in relatie tot de bestaande jurisprudentie, op de uitwerking van het voorstel en de definitie van het relevante vermogen alsmede op de bepaling over het zogenoemde nephuwelijk. Verder vragen de leden van de fracties van de VVD en het CDA om een reactie op het artikel «Schenkingsmaatregel op huwelijkse voorwaarden ingewikkeld en overbodig» van Kooiman.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/relatie\\_familie\\_en\\_gezondheid/erven/erfenis\\_krijgen/erfbelasting\\_betalen/belastingrente\\_over\\_de\\_aanslag\\_erf\\_belasting/voorbeelden\\_belastingrente\\_bij\\_erfbelasting](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/relatie_familie_en_gezondheid/erven/erfenis_krijgen/erfbelasting_betalen/belastingrente_over_de_aanslag_erf_belasting/voorbeelden_belastingrente_bij_erfbelasting).

<sup>23</sup> Eenvoudig gezegd: De insteller van het fidei commiss de residuo is de schenker die bepaalt dat de schenking toekomt aan de bezwaarde maar dat bij het overlijden van de bezwaarde (het restant van) de schenking moet toekomen aan een ander door de schenker aangewezen persoon, de verwachter. De bezwaarde moet de schenking dus als het ware doorgeven.

<sup>24</sup> Het artikel «Schenkingsmaatregel bij huwelijkse voorwaarden ingewikkeld en overbodig» van R. Kooiman op [taxlive.nl](http://taxlive.nl) van 27 september 2017.

Voordat ik overga tot de beantwoording van de gestelde vragen hecht ik eraan de achtergronden van het voorstel te verduidelijken. Het kabinet meent, net als de leden van de fractie van het CDA, dat de meeste mensen niet om fiscale motieven een huwelijk aangaan. Bij het aangaan van een huwelijk hebben mensen de keuze om hun verbintenis op verschillende juridische wijzen vorm te geven. Bij het maken van die keuze speelt een veelheid aan factoren mee, zoals ondernemersrisico, de aansprakelijkheid voor schulden, de wens tot gescheiden inkomsten of vermogens (erfenissen, schenkingen) enzovoort. De wettelijke huwelijksgemeenschap – de standaard – wordt per 1 januari 2018 de beperkte huwelijksgemeenschap in plaats van de algehele gemeenschap. De gevolgen van een beperkte huwelijksgemeenschap voor de schenk- en erfbelasting, bijvoorbeeld bij het al dan niet inbrengen van een eigen woning, zijn echter niet altijd duidelijk. Het kabinet acht deze onduidelijkheid ongewenst. Tegelijkertijd kan het kabinet de ogen niet sluiten voor de signalen van de Belastingdienst dat vermogenden de huwelijkse voorwaarden steeds vaker wensen in te zetten om schenk- en erfbelasting te ontgaan door bijvoorbeeld kort voor overlijden een 10%-90%-verdeling aan te gaan. Ook dit acht het kabinet ongewenst.

Het aantal gevallen waarin huwelijkse voorwaarden worden ingezet om schenk- en erfbelasting te ontgaan is (nog) niet erg groot, maar de belangen in individuele gevallen zijn dat doorgaans wel. De leden van de fracties van de VVD, het CDA en D66 vragen hiernaar. In de voorkomende gevallen is de inzet van huwelijkse voorwaarden aantrekkelijk vanuit het oogpunt van besparing van erfbelasting, ook – zoals de leden van de fractie van het CDA terecht opmerken – wanneer daarbij rekening wordt gehouden met de heffing van erfbelasting bij overlijden van de langstlevende partner. Succesvolle bestrijding daarvan met behulp van bijvoorbeeld *fraus legis* is evenwel niet altijd zeker. Dit naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA. Wel is naar het oordeel van het kabinet sprake van een handelen dat niet wenselijk is, kijkend naar doel en strekking van de SW 1956. In het vaak aangehaalde arrest van 28 januari 1959 maakt de Hoge Raad<sup>25</sup> duidelijk dat een vermogensverschuiving die nog niet definitief is, niet leidt tot een schenking. Het arrest betrof een situatie waarin in zogenoemde koude uitsluiting gehuwde echtgenoten bij huwelijkse voorwaarde aansloten bij het wettelijke regime. Of de Hoge Raad dit arrest ook gewezen zou hebben in een situatie waarin men van de 50–50-verdeling afwijkende aandelen bij beëindiging van het huwelijk was overeengekomen, staat niet vast. Tot op heden kent de SW 1956 echter geen aanknopingspunt voor de heffing van schenkbelasting als die vermogensverschuiving eenmaal wel definitief vaststaat. In het beleidsbesluit van 5 juli 2010<sup>26</sup> is neergelegd dat bij een beperkte gemeenschap van goederen het arrest niet altijd gelding heeft. In genoemd besluit is aangegeven dat bij het aangaan van (of wijzigen naar) een beperkte gemeenschap van goederen sprake kan zijn van een schenking. Dit is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval en hierbij is bepalend of op het moment van het aangaan van de beperkte gemeenschap een voltooide en bepaalde vermogensverschuiving van de ene naar de andere echtgenoot heeft plaatsgevonden. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn als een beperkte gemeenschap van goederen wordt aangegaan van alleen een woning die door een van de echtgenoten wordt ingebracht terwijl de andere echtgenoot niets inbrengt. In dat geval neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de inbrengende echtgenoot bij inbreng in de goederen-

<sup>25</sup> HR 28 januari 1959, nr. 13 787, ECLI:NL:HR:1959:AY1786, en HR 17 maart 1971, nr. 53508, ECLI:NL:HR:1971:AC5095.

<sup>26</sup> Het besluit van de Minister van Financiën van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M (Stcrt. 2010, nr. 10783).

gemeenschap de helft van de waarde van de woning schenkt aan zijn echtgenoot. Kooiman stelt in zijn eerder aangehaalde artikel dat dit een onjuiste interpretatie is van het genoemde arrest. Kennelijk is er naar zijn mening noch sprake van onduidelijkheid noch van ongewenste uitkomsten. Alleen al het feit dat de meningen daarover verschillen, ik wijs hierbij ook op het artikel van Schols<sup>27</sup>, geeft aan dat er onvoldoende duidelijkheid bestaat over deze materie. Het RB wijst hier ook op in zijn commentaar. Ik acht het gewenst dat de wet de burger meer duidelijkheid biedt in welke gevallen schenk- of erfbelasting aan de orde is. De doctrine neemt aan dat het trouwen op zich, dus zonder huwelijksvoorwaarden, geen schenking inhoudt, omdat de eventuele vermogensverschuiving voortvloeit uit waar het de echtgenoten om te doen is, namelijk het sluiten van hun huwelijk. Die opvatting, die zal aansluiten bij de beleving van verreweg de meeste echtparen zelf, wordt door dit voorstel opgenomen in de wet. Andere situaties kunnen wel aanleiding geven tot het heffen van schenkbelasting. Daarbij wordt, om de regeling praktisch hanteerbaar te houden, voor een eventuele heffing van de schenkbelasting aangehaakt bij het moment van het sluiten van huwelijksvoorwaarden in plaats van het moment waarop het huwelijk wordt beëindigd.

Anders dan waar de leden van de fractie van het CDA van uitgaan, is het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 niet alleen gericht op situaties waarin de wens om belasting te besparen de reden is voor het huwelijk, het wijzigen van de huwelijksvoorwaarden of het opstellen van een samenlevingscontract. De bedoeling van die bepaling, in samenhang met het voorgestelde artikel 1, tiende lid, van de SW 1956, is tweeledig. Enerzijds hebben deze bepalingen tot doel om duidelijkheid te bieden over de vraag wanneer wel en wanneer niet schenkbelasting aan de orde is. Die duidelijkheid is er nu onvoldoende, en is wel gewenst. Het voorstel verschaft duidelijkheid zowel door te formuleren welke vermogensverschuivingen niet belast zijn als door aan te geven wanneer er wel belasting verschuldigd is. Door deze bepalingen op te nemen in de wetgeving ontstaat meer zekerheid dan met een beleidsbesluit mede omdat naast een (feitelijke) goedkeuring voor de gevallen waarin overeenkomstig een 50–50-verdeling wordt gehandeld tevens een bestrijding voor de daarbuiten vallende situaties in het vooruitzicht wordt gesteld. Anderzijds zet het voorstel een grens paal neer: boven die grens (kort gezegd een andere verdeling dan een 50–50-verdeling van het totale vermogen) is er onder omstandigheden wel sprake van een belaste schenking. Het overgrote deel van de partners zal die grens paal niet passeren. Hierbij wil ik opmerken dat uitsluitend echtgenoten die na inwerkingtreding van de maatregelen in dit voorstel (1 januari 2018) huwelijksvoorwaarden aangaan of wijzigen en samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting aangaan of wijzigen, met de bepaling kunnen worden geconfronteerd. Voor bestaande situaties met huwelijksvoorwaarden of een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting heeft het voorstel geen gevolgen, mits de gemaakte afspraken niet worden gewijzigd. In de volgende alinea wordt daarop nader ingegaan. Aanstaande echtgenoten die na 2017 in het (standaard)huwelijksbootje stappen, vallen in een beperkte huwelijksgemeenschap en worden in beginsel evenmin met de bepaling geconfronteerd. Dit kan pas anders zijn wanneer zij huwelijksvoorwaarden aangaan. Het is momenteel niet aan te geven hoeveel echtgenoten na 2017 ervoor zullen kiezen huwelijksvoorwaarden aan te gaan of te wijzigen, dit geldt eveneens voor vergelijkbare voorwaarden bij samenwonenden. Onder de huidige regeling kiest naar schatting een

---

<sup>27</sup> Het artikel «Ware fiscale liefde, een kwestie van geven en nemen» van Prof. mr. dr. B.M.E.M. Schols in het Weekblad voor fiscaal recht van 3 oktober 2017, WFR 2017/194.

kwart van de echtgenoten voor het aangaan van huwelijkse voorwaarden.<sup>28</sup>

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van D66 of voor de gevallen waarin geen tax planning of estate planning wordt beoogd de budgettaire gevolgen opwegen tegen de mogelijke inperking van de vrijheid om naar eigen invulling huwelijkse voorwaarden te wijzigen, merk ik het volgende op. Het voorstel beoogt om de bestaande rechtsonzekerheid weg te nemen en tevens een dam op te werpen tegen de door sommigen gewenste tax planning/estate planning. Het kabinet acht het niet aanvaardbaar dat het overgrote deel van de mensen met enig vermogen wel schenk- of erfbelasting is verschuldigd en dat er een kleine groep vermogenden is die door het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden met een andere verdeling dan een gelijke verdeling in de huwelijksgemeenschap een besparing van de schenk- en erfbelasting kan realiseren. Het voorbeeld op bladzijde 15 van het algemeen deel van de memorie van toelichting spreekt voor zich. Een echtpaar is getrouwd in beperkte gemeenschap. Echtgenoot A heeft een privévermogen van € 10 miljoen, het privévermogen van echtgenoot B is praktisch nihil en het gemeenschapsvermogen bedraagt nihil. Zij wijzigen hun huwelijkse voorwaarden in een algehele goederengemeenschap waarin A voor 10% en B voor 90% gerechtigd zal zijn. A en B sluiten hun privévermogen in in de goederengemeenschap. Wanneer A overlijdt behoort slechts zijn 10% in de ontbonden goederengemeenschap tot zijn nalatenschap. In de visie van Kooiman is er geen sprake van een schenking. Afgezien van de vraag of dit juist is, is het in ieder geval een ongewenste uitkomst. Dit wetsvoorstel stelt buiten kijf dat de 40% die B meer gerechtigd is dan de helft in de algehele goederengemeenschap als schenking wordt bestempeld.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kan voorkomen dat er toch schenkbelasting betaald moet worden indien een echtgenoot bijvoorbeeld het volledige bezit van het huis heeft en men dat voor 50%-50% wil verdelen en zo ja, in welke gevallen en situaties dat dan speelt.

Indien het enige privévermogen van de echtgenoot het huis betreft en de andere echtgenoot geen privévermogen heeft en er geen huwelijksvermogen is, zal op grond van de voorgestelde regeling geen sprake zijn van schenkbelasting indien het huis in de huwelijksgemeenschap voor 50%-50% wordt gebracht. Daarbij maakt het niet uit welke vorm van huwelijksgemeenschap de echtgenoten kiezen dan wel hebben gekozen. In de huidige situatie zijn de gevolgen voor de schenkbelasting wel afhankelijk van de gekozen huwelijksgemeenschap. Indien echtgenoten een algehele gemeenschap aangaan met een 50%-50%-verdeling, is er geen sprake van schenkbelasting. Het in een dergelijke gemeenschap brengen van een woning kan in het huidige voorstel alleen tot een schenking leiden als ten minste één van beide partners naast het gemeenschappelijke vermogen privévermogen heeft en de minstvermogende door het in een gemeenschap brengen van de woning gerechtigd wordt tot meer dan 50% van het totale vermogen van de twee partners of de meestvermogende zijn gerechtigdheid ziet toenemen. Voor een beperkte huwelijksgemeenschap zou dit anders zijn op grond van het hiervoor genoemde beleidsbesluit van 5 juli 2010. De Belastingdienst zou op basis van dat besluit het standpunt innemen dat de inbrengende echtgenoot bij inbreng in de goederengemeenschap de helft van de

<sup>28</sup> Zie artikel «Huwelijksvoorwaardenonderzoek, deel I: algemeen en koude voorwaarden», Centrum voor Notarieel Recht van de Radboud Universiteit Nijmegen, prof. mr. Freek Schols en mr. Frank Hoens, Weekblad voor Privaatrecht en Notariaat 2012 (WPNR 143 afl. 6956, pag. 943 – 953).

waarde van de woning schenkt aan zijn echtgenoot hetgeen leidt tot schenkbelasting, ongeacht de gevolgen voor de gerechtigdheid van de partners tot het totale vermogen. Ten opzichte van het huidige beleidsbesluit houdt het voorstel, het RB constateert dat terecht, dus een wijziging in. Het voorstel is met name voor echtgenoten met een beperkte huwelijksgoederengemeenschap royaler. Met het voorstel wordt een norm neergelegd die helder is, aangrijpt bij het wettelijke huwelijksvermogensrecht en uitvoerbaar is. Dit leidt ertoe dat partners slechts in uitzonderlijke situaties in aanraking zullen komen met schenkbelasting, maar dit desgewenst ook kunnen voorkomen. Een ander voorbeeld met een woning betreft voorbeeld 2 in de in de memorie van toelichting opgenomen artikelsgewijze toelichting bij artikel 6 van de SW 1956.

De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet signalen ontvangt dat in de praktijk aandelen van een aanmerkelijkbelanghouder vlak voor het overlijden via een wijziging van huwelijksvoorwaarden worden overgeheveld naar de langstlevende. Dit omdat er bij het overlijden van een aanmerkelijkbelanghouder moet worden afgerekend voor de inkomstenbelasting voor zo ver sprake is van beleggingen en dit niet het geval is bij de wijziging van huwelijksvoorwaarden. Bij de Belastingdienst zijn er inderdaad signalen dat in de praktijk in geval van een gemeenschap van goederen vlak voor overlijden via het opstellen van huwelijksvoorwaarden aanmerkelijkbelangaandelen worden toebedeeld aan de (vermoedelijk) langstlevende partner. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat de aandelen van de overleden partner krachtens erfrecht worden verkregen en dat over het beleggingsvermogen in de inkomstenbelasting moet worden afgerekend. Overigens komen er in de praktijk ook andere varianten voor om de zogenoemde beleggingstoets te ontlopen. De verschillende varianten worden op dit moment geïnventariseerd en beoordeeld.

#### *Voorstel tot wijziging van de schenk- en erfbelasting*

De leden van de fractie van het CDA zijn van mening dat het aangaan van een huwelijk iets wezenlijks anders is dan samenwonen, zij het dat met een notarieel samenlevingscontract veel zaken geregeld kunnen worden die voor echtgenoten uit de wet volgen. Deze leden vragen of het een bewuste keuze van het kabinet is om het voorstel ook voor samenwonenden te laten gelden en zo ja, waarom gekozen is voor een in de optiek van deze leden beleidswijziging.

Met deze leden ben ik het eens dat het huwelijk een familierechtelijk instituut is dat andere civiele gevolgen met zich meebrengt dan een samenlevingscontract. Het is echter ook een maatschappelijk feit dat er vele burgers zijn die kiezen voor samenwonen zonder huwelijk. In verschillende belastingen, zoals de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting, maar ook voor bijvoorbeeld toeslagen, wordt hiermee rekening gehouden. In de SW 1956 worden ongehuwd samenwonenden die voldoen aan het partnerbegrip, hetzelfde behandeld als gehuwden. Daarmee rijst de vraag of de voorgestelde wijziging voor de schenk- en erfbelasting in relatie tot het huwelijksvermogensrecht ook zou moeten gelden voor ongehuwd samenwonende partners. Bij samenwonenden, ongeacht of er een notarieel samenlevingscontract is aangegaan, is sprake van een huwelijksvermogen en dus ook niet van boedelmenging, Kooiman en het RB wijzen daar terecht op. In zoverre verschillen gehuwden en samenwoners dan ook duidelijk van elkaar. Anderzijds zijn er samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting zijn aangegaan, al dan niet in aanloop naar een later aan te gaan huwelijk, bijvoorbeeld om de financiële gevolgen van een gezamenlijke eigen woning goed te regelen. Soms wordt in zo'n notarieel samenlevingscontract ook een verrekenbeding opgenomen

waarbij partijen afspreken bij het einde van de samenwoning, al dan niet door overlijden, hun vermogen te zullen verrekenen alsof zij in algehele huwelijksgoederengemeenschap waren getrouwd. Deze situatie verschilt niet zoveel van gehuwden die in zogenoemde koude uitsluiting (dus hun huwelijksvermogen is nihil) trouwen en een finaal verrekenbeding overeenkomen waarbij zij afspreken – ingeval hun huwelijk eindigt – hun beider vermogens te verrekenen op basis van een algehele huwelijksgoederengemeenschap. Het kabinet is van oordeel dat een fiscaal verschillende behandeling in dit voorstel van deze twee zeer vergelijkbare situaties ongewenst is. Wanneer dit wetsvoorstel samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting zijn aangegaan, eventueel zelfs met een (finaal) verrekenbeding, geheel buiten beschouwing zou laten, ontstaat een situatie waarin verwante rechtsfiguren geheel verschillend worden behandeld. Gelet op het voorgaande en vanwege het vermogensrechtelijke aspect en de controlebaarheid wordt voorgesteld de maatregelen alleen van toepassing te verklaren voor de samenwoners die een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting hebben. Voor samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting geldt dat de schenkingsaspecten zullen worden beoordeeld aan de hand van de reguliere (civielrechtelijke) schenkingscriteria.

#### *In de regel geen schenking bij aangaan huwelijk*

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen hoe de voorgestelde wetwijziging zich verhoudt tot het eerder aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 28 januari 1959, waarin de Hoge Raad oordeelde dat nog geen sprake is van een definitieve vermogensverschuiving bij de boedelmenging, en dat die definitieve vermogensverschuiving pas plaatsvindt bij ontbinding van het huwelijk bij echtscheiding of overlijden. De leden van de fractie van het CDA vragen hierbij de opmerkingen hierover in het eveneens eerder aangehaalde artikel van Kooiman te betrekken. De leden van de fractie van de VVD vragen in dit verband of het niet beter past om aan te sluiten bij het einde van het huwelijk of samenleven als moment waarop een eventuele schenking kan worden vastgesteld en zo nee, waarom niet. Deze leden vragen eveneens wanneer schenkbelasting moet worden betaald: is dat op het moment van aannemen van de schenking en zo ja, wanneer is dat. Ook vragen deze leden in hoeverre het kan voorkomen dat iemand schenkbelasting betaalt, maar dat de schenking uiteindelijk bij het moment van het aannemen van de schenking niet of veel minder waarde heeft, waardoor te veel schenkbelasting is betaald.

Naast de reguliere criteria voor een schenking geldt in beginsel voor gehuwden de specifiek door de Hoge Raad in genoemd arrest geformuleerde voorwaarde dat er sprake moet zijn van een voltooide waardeverschuiving uit het vermogen van de schenker naar dat van de begiftigde. De Hoge Raad redeneerde daarbij dat een huwelijk niet leidt tot een aandeel in elk vermogensbestanddeel of eigendom van de helft van elk vermogensbestanddeel, maar tot gezamenlijk vermogen, want beide echtgenoten zijn gerechtigd tot het volledige gemeenschappelijke vermogen. De Hoge Raad kwam in genoemd arrest daarom ook tot het oordeel dat het aangaan van een huwelijk geen voltooide vermogensverschuiving is en dus geen schenking.

In zijn algemeenheid geldt voor de schenkbelasting dat de vraag of sprake is van een schenking wordt beantwoord aan de hand van het civiele schenkingsbegrip. In de SW 1956 zijn echter ook afwijkingen en nadere inkleuringen van het civiele schenkingsbegrip opgenomen. Omdat het kabinet de uitkomst van genoemd arrest onbevredigend acht voor de

situaties waarin «de 50%-grens wordt overschreden», stelt het kabinet voor om in de SW 1956 bij fictie te bepalen dat ook sprake kan zijn van een (belastbare) schenking op het moment van aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden indien wordt afgeweken van de 50–50-verdeling. Wanneer sprake van een schenking is, wordt deze gewaardeerd met toepassing van de waarderingsvoorschriften uit de SW 1956 zoals bijvoorbeeld de WOZ-waarde in geval van een woning. Wanneer de wet bij fictie bepaalt dat sprake is van een schenking, geldt de waarde op het moment van de fictieve verkrijging, in dit voorstel dus bij het moment van aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden. Het vaststellen van ieders vermogen en de waardering daarvan, maakt daar deel van uit. Dit zal niet lastiger zijn dan bij andere gevallen van verkrijging voor de SW 1956. Inherent aan deze systematiek is dat de waarde van de schenking op het moment van het opstellen of wijzigen van huwelijkse voorwaarden hoger of lager kan zijn dan de waarde bij de civielrechtelijke verkrijging.

*... en ook huwelijk louter om fiscaal voordeel leidt tot schenk- en erfbelasting*

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom het «nephuwelijk» niet kan worden aangepakt met het leerstuk van *fraus legis* en vragen naar de voor- en nadelen van de voorgestelde bepaling voor het nephuwelijk en de aanpak met *fraus legis*. Deze leden vragen hoe vaak een «nephuwelijk» voorkomt en vragen concrete voorbeelden van een «nephuwelijk» te noemen. Ook vragen deze leden waarom wordt gesproken over het «voornaamste» doel en niet het «enige» doel. De leden van de fractie van D66 vragen aan de hand van welke voorwaarden een belastinginspecteur kan toetsen of er wel of geen sprake is van een «nephuwelijk». De leden van de fractie van het CDA gaan ervan uit dat de voorgestelde bepaling voor het «nephuwelijk» een codificatie van *fraus legis* is. Deze leden wijzen erop dat de voorgestelde bepaling kan leiden tot een nieuwe constructie door de toepasselijkheid van het partner tarief en de partnervrijstelling en vragen om een reactie op dit punt. Deze leden vragen ook naar de rol van de ambtenaar van de burgerlijke stand. Het kabinet stelt voor duidelijker in de wet vast te leggen in welke gevallen het aangaan van een huwelijk, het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden of het aangaan of wijzigen van een notarieel samenlevingscontract kan leiden tot verschuldigdheid van schenk- of erfbelasting. De voorgestelde regeling is in een aantal opzichten ruimhartiger voor de belastingplichtige dan de bestaande jurisprudentie en het bestaande beleidsbesluit. Indien de voorgestelde regeling geen bepaling voor «nephuwelijken»<sup>29</sup> zou bevatten, zou de vraag kunnen rijzen of *fraus legis* nog wel in stelling kan worden gebracht. De gedachte zou kunnen postvatten dat de wetgever het risico van onbedoeld gebruik/misbruik door middel van «nephuwelijken» voor lief heeft genomen waardoor de Hoge Raad *fraus legis* niet zal accepteren. Op de vraag naar een voorbeeld van een «nephuwelijk» verwijs ik naar een situatie waarin de Hoge Raad in een dergelijk geval *fraus legis* heeft geaccepteerd.<sup>30</sup> Dit betrof de casus van een geregistreerd partnerschap van één dag (flitspartnerschap), een partnerschap dat uitsluitend werd aangegaan om de heffing van overdrachtsbelasting te mitigeren. Dit arrest heeft begrijpelijkerwijs in de literatuur tot de vraag geleid of een partnerschap van bijvoorbeeld een maand of een jaar ook met *fraus legis* zou kunnen worden bestreden. Gelet op het voorgaande wordt een antimisbruikbepaling voor «nephuwelijken» voorgesteld. Uiteraard zal de inspecteur terughoudend zijn met het

<sup>29</sup> Daaronder wordt, tenzij anders blijkt, mede verstaan een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting dat is aangegaan met als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting.

<sup>30</sup> HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.



stellen dat sprake is van een «nephuwelijk». De bewijslast dat het huwelijk of het samenlevingscontract is aangegaan met als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting, wordt in het voorstel bewust bij de inspecteur gelegd. Ook bij «nephuwelijken» zal het ontgaan van schenk- of erfbelasting niet altijd het enige doel zijn, ook andere aspecten kunnen meespelen. Wanneer het fiscale motief leidend is en de inspecteur dit kan bewijzen, dient het huwelijk voor de vraag of er sprake is van een belaste vermogensverschuiving echter genegeerd te worden. Om deze reden is in de memorie van toelichting, de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar, ervoor gekozen om elke vermogensverschuiving aan te merken als een schenking indien het huwelijk of notarieel samenlevingscontract wordt gesloten met als hoofddoel (dus als *voornaamste* doel) het ontgaan van schenk- of erfbelasting. Pas als er relevante indicatoren in de richting wijzen van het ontgaan van schenk- of erfbelasting, zal de inspecteur vragen gaan stellen. Inzake deze antimisbruikbepaling, de leden van de fractie van D66 vragen hiernaar, benoemt de memorie van toelichting in abstracto een aantal elementen dat bij de beoordeling of sprake is van een «nephuwelijk» een rol kan spelen. Verderop in deze nota ga ik in op de door hen genoemde voorbeelden. Met opzet is afgezien van het stellen van bepaalde grenzen, zoals de duur van het huwelijk of van de samenwoning. Een «nephuwelijk» slaat immers niet om naar een reëel huwelijk wanneer het een bepaalde periode heeft bestaan. Ook omgekeerd kan heel wel sprake zijn van een reëel huwelijk wanneer onverhoopt niet die bepaalde periode wordt volgemaakt. Als er sprake is van een «nephuwelijk» waarop de antimisbruikbepaling van toepassing is, is de volledige vermogensverschuiving altijd een schenking. De leden van de fractie van het CDA wijzen er terecht op dat volgens de voorgestelde wettekst het partnertarief daarbij van toepassing zou zijn wat het aangaan van een «nephuwelijk» nog steeds aantrekkelijk kan maken. Met deze leden ben ik het eens dat dit niet gewenst is. Om dit tegen te gaan wordt bij de bij deze nota naar aanleiding van het verslag gevoegde nota van wijziging geregeld dat personen voor wie de antimisbruikbepaling van het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 geldt, niet als partners in de zin van die wet zijn aan te merken met als gevolg dat het zogenoemde derdentarief geldt. Voor de goede orde merk ik op dat genoemd zesde lid bepaalt dat de daarin opgenomen antimisbruikbepaling zowel geldt ingeval het ontgaan van schenkbelasting wordt beoogd als ingeval het ontgaan van erfbelasting wordt beoogd. In beide gevallen wordt de vermogensverschuiving aangemerkt als een schenking. Ook wanneer het aangaan van de huwelijkse voorwaarden of het samenlevingscontract geheel is gericht op het besparen van erfbelasting, wordt de vermogensverschuiving, als sprake is van een nephuwelijk of nepsamenlevingscontract, als een fictieve schenking aangemerkt.

Naar aanleiding van de betreffende vraag van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat de ambtenaren van de burgerlijke stand een eigen toets uitvoeren in het kader van Titel 4 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek. Het kan zijn dat partijen die toets doorstaan en toch in fiscale zin een «nephuwelijk» aangaan. Zowel in de kwestie die aanleiding was tot het ontwikkelen van het stappenplan van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie inzake wilsonbekwaamheid<sup>31</sup> als in de uitspraak van rechtbank Gelderland van 5 februari 2016<sup>32</sup> was er een geregistreerd partnerschap aangegaan uit fiscale motieven.

De leden van de fractie van het CDA hebben ook enige vragen over de formulering van het voorstel, zoals het begrip «gerechtigdheid» en de term «onmiddellijk na het aangaan of wijzigen van de huwelijkse

<sup>31</sup> WPNR 2005/6630.

<sup>32</sup> Rechtbank Gelderland 5 februari 2016, nr. 257610 FZ RK 14–113 en 269676 FZ RK 14–2032, ECLI:NL:RBGEL:2016:721.

voorwaarden». Kooiman stelt in zijn al eerder aangehaalde artikel dat strikt genomen in veel gevallen niet kan worden geheven, omdat de wettekst als voorwaarde stelt dat de afwijkende gerechtigdheid direct ontstaat bij het aangaan van de huwelijksgemeenschap. In een huwelijks-goederengemeenschap hebben beide echtgenoten, zo stellen het RB en Kooiman terecht vast, geen aandeel zolang de huwelijksgoederengemeenschap niet is ontbonden terwijl bij verrekenbedingen geen civielrechtelijke gerechtigdheid ontstaat maar een vordering. In de voorgestelde bepalingen heeft de wetgever echter gekozen voor een meer economische invulling van het begrip gerechtigdheid. Uit de voorgestelde wettekst, de memorie van toelichting en de daarin opgenomen voorbeelden volgt voldoende duidelijk dat voor de toepassing van de voorgestelde regeling niet moet worden uitgegaan van het civieljuridische begrip gerechtigdheid, maar van een meer economische invulling.

Met de bewoordingen «onmiddellijk na het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden» is beoogd tot uitdrukking te brengen dat het verschil tussen de voorgaande situatie en de situatie die intreedt door de huwelijkse voorwaarde het voorwerp van de schenking van het voorgestelde artikel 6, eerste lid, van de SW 1956 kan zijn. In het vierde lid van dat artikel is tot uitdrukking gebracht dat als de gerechtigdheid zonder het maken van nader huwelijkse voorwaarden kan wijzigen, in het voorbeeld van deze leden na een dag of een jaar, bij de hoogste mate van gerechtigdheid die op grond van de huidige huwelijkse voorwaarden kan ontstaan wordt aangesloten. Zoals hiervoor aangegeven, ziet het wetsvoorstel ook op verrekenbedingen, zoals Kooiman uit voorbeeld 12 in de artikelsgewijze toelichting terecht afleidt. Gerechtigdheid tot vermogen voor de toepassing van de artikelen 6 en 11 van de SW 1956 is zoals hiervoor is toegelicht niet te verstaan in strikt juridische zin, maar in economische zin. De echtgenoot die een (al dan niet toekomstig) recht heeft op het vermogen van de ander, in welke vorm dan ook (huwelijks-gemeenschap of verrekenbeding), is «gerechtigd tot het vermogen» in de zin van genoemd artikel 6.

*... toetsing aan totale vermogen van beide echtgenoten op het moment van huwelijkse voorwaarden*

Het uitgangspunt van het wetsvoorstel is dat bij het aangaan en wijzigen van huwelijkse voorwaarden of een notarieel samenlevingscontract slechts onder bepaalde omstandigheden sprake is van een schenking. Hiervan kan slechts sprake zijn als de minstvermogende partner daarbij gerechtigd wordt tot meer dan de helft van het totale vermogen of als de gerechtigdheid van de meestvermogende toeneemt. Doordat thans duidelijkheid wordt verschaft over de fiscale gevolgen, kunnen partijen bij de inrichting van hun huwelijkse voorwaarden beter rekening houden met de eventuele gevolgen voor de schenkbelasting. Per saldo leidt het voorstel ertoe dat partners alleen in uitzonderlijke situaties in aanraking zullen komen met schenkbelasting, zoals bij afwijkende aandelen in de goederengemeenschap en bij niet-wederkerig gedrag wat betreft insluiten van voorhuwelijks vermogen. Het totale vermogen is het vermogen van beide partners dat tot een huwelijksgoederengemeenschap tussen hen zou kunnen behoren.

In het voorstel wordt de 50%-grens toegepast op al het vermogen van de echtgenoten dat volgens het Burgerlijk Wetboek tot de huwelijks-gemeenschap zou kunnen behoren. Dat betekent dat (alleen) vermogen dat civielrechtelijk niet tot een gemeenschap van goederen *kan* behoren, niet meetelt. Dit betreft vermogen onder een zogenoemde uitsluitingsclausule, verknochte goederen en pensioenrechten waarop de Wet verevening pensioenrechten bij scheiding (Wet VPS) van toepassing is. Met andere woorden, al het vermogen dat de echtgenoten desgewenst zouden

kunnen inbrengen in een huwelijksgoederengemeenschap, telt wel mee voor het bepalen van de 50%-grens, ook al hebben de echtelieden dat vermogen bij huwelijkse voorwaarden feitelijk niet in de huwelijksgemeenschap ingebracht.

In dit verband stellen de leden van de fractie van het CDA de vraag waarom er niet voor gekozen is om alle pensioenen en andere oudedagsvoorzieningen uit te sluiten van het totale vermogen. Daarbij merken deze leden terecht op dat de Wet VPS niet ziet op ongehuwd samenwonenden waardoor een verschil in behandeling met gehuwden ontstaat. Pensioenaanspraken van samenwoners evenals van echtgenoten die de werking van de Wet VPS hebben uitgeschakeld, zouden volledig in de toerekening van het vermogen aan de partners en in het toetsvermogen moeten worden meegenomen. Als gevolg van het voorgaande is er bijvoorbeeld bij de samenwonenden sneller sprake van een schenking als de minstvermogende partner een hoger pensioen heeft dan de meestvermogende partner. Wanneer pensioenaanspraken tot het in aanmerking te nemen vermogen behoren, komt de vraag bij de leden van de fractie van het CDA op hoe de waardering verloopt.

Naar aanleiding van de vragen van de fractie van het CDA heeft het kabinet het aspect van oudedagsvoorzieningen in relatie tot het voorstel nog eens tegen het licht gehouden. Het rekening houden met de oudedagsvoorzieningen past in de systematiek van de SW 1956 op grond waarvan elke schenking of erfenis belast kan zijn tenzij een vrijstelling van toepassing is. Van erfbelasting is bijvoorbeeld de waarde van aanspraken ingevolge een pensioenregeling en de waarde van lijfrenten vrijgesteld (artikel 32, eerste lid, onder 5°, van de SW 1956). Het kabinet is het echter ook met deze leden eens dat genoemd onderdeel van het wetsvoorstel tot gevolg heeft dat samenwonenden en gehuwden ongelijk worden behandeld en ook binnen de groep gehuwden een verschil in behandeling ontstaat afhankelijk van de vraag of gehuwden de Wet VPS hebben uitgeschakeld.

Daarnaast maakt genoemd onderdeel van het wetsvoorstel de voorgestelde regeling er niet eenvoudiger op. Indien bij de beoordeling van de schenkingsaspecten van samenlevingscontracten en bij huwelijken waarbij de werking van de Wet VPS is uitgesloten, in voorkomende gevallen steeds de waarde van pensioenaanspraken moet worden bepaald, zou dit de uitvoering erg verzwaren. Ik heb me dan ook afgevraagd of het in het licht van de doelstellingen van dit voorstel (verschaffen duidelijkheid en voorkoming van onbedoeld gebruik) wel nodig is om altijd rekening te houden met de oudedagsvoorzieningen uit de tweede pijler (pensioenen) en derde pijler (lijfrenten) in dit voorstel. Mijn conclusie is dat het insluiten van oudedagsvoorzieningen waarvoor een vrijstelling geldt in de SW 1956 niet bijdraagt aan de beoogde duidelijkheid en bovendien de complexiteit vergroot. Om die reden stelt het kabinet via de hierbij gevoegde nota van wijziging voor om oudedagsvoorzieningen zoveel mogelijk uit te sluiten van het toetsvermogen. De ontwikkelingen in de praktijk rondom de oudedagsvoorzieningen in relatie tot de voorgestelde nota van wijziging zullen in de gaten worden gehouden. Indien onbedoeld gebruik of misbruik wordt geconstateerd, dan kan dat leiden tot aanscherping van de regeling.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar voorbeelden waarin de voorgestelde maatregel disproportioneel kan uitvallen. De leden van de fractie van het CDA vrezen dat er situaties zullen zijn die onbedoeld onder het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 zullen gaan vallen. Deze leden denken dan aan vermogensbestanddelen die op grond van de definitie van het toetsvermogen in artikel 6, derde lid, van de SW 1956 niet worden

uitgesloten, maar waarvan het redelijk is dat partners overeen willen komen dat het vermogensbestanddeel niet gedeeld gaat worden, zoals het nabestaandenpensioen, pensioenen van samenwoners en erfenissen zonder uitsluitingsclausule. De leden van de fractie van het CDA vragen een reactie op twee door hen beschreven situaties. Deze leden vragen daarbij aan te geven of deze situaties onder het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 gaan vallen en of het kabinet dat redelijk acht.

In de eerste situatie trouwen twee mensen waarvan er één diens verkregen erfenis (zonder uitsluitingsclausule) buiten de goederengemeenschap wenst te houden omdat de andere partner een erfenis heeft ontvangen waarop wel een uitsluitingsclausule rust. Deze enkele omstandigheid hoeft nog niet te betekenen dat steeds sprake is van een schenking in de zin van artikel 6 van de SW 1956, zoals kan worden geïllustreerd met het volgende voorbeeld. A heeft een vermogen van 100, waarvan 10 is verkregen uit een erfenis (zonder uitsluitingsclausule). B heeft ook een vermogen van 100 waarvan eveneens 10 is verkregen uit een erfenis, maar op die erfenis rust wel een testamentaire uitsluitingsclausule. A en B trouwen en komen huwelijkse voorwaarden overeen waarbij zij afspreken dat tussen hen de algehele gemeenschap van goederen zal gelden, maar dat daar buiten valt alle door de echtgenoten ontvangen erfrechtelijke verkrijgingen. Dat betekent dat zowel A als B 90 inbrengen in de huwelijksgemeenschap, dus samen 180. Het toetsvermogen van genoemd artikel 6, derde lid, is echter 190, namelijk het gehele privévermogen van A (100) en dat van B voor zover het niet onder de uitsluitingsclausule valt (100 – 10). De 50%-grens van het toetsvermogen bedraagt dus 95. B is gerechtigd tot 90 (immers, ook hier telt het onder de uitsluitingsclausule vallende vermogen niet mee), zodat hij de 50% grens niet overschrijdt en hij geen schenking ontvangt. A is gerechtigd tot 100, maar omdat hij dat ook al was direct voorafgaand aan het aangaan van de huwelijkse voorwaarden zorgt het tweede lid van genoemd artikel 6 er voor dat geen sprake is van een schenking.

In andere situaties van een erfenis (met een uitsluitingsclausule) zal er echter, afhankelijk van de omstandigheden, wel sprake kunnen zijn van een schenking in de zin van artikel 6 van de SW 1956. Stel A heeft een vermogen van 10 dat geheel is verkregen uit een erfenis (zonder uitsluitingsclausule). B heeft eveneens 10 verkregen uit een erfenis, maar op die 10 rust wel een testamentaire uitsluitingsclausule. B heeft daarnaast nog 90 aan overig vermogen. A en B trouwen en komen huwelijkse voorwaarden overeen waarbij zij afspreken dat tussen hen de algehele gemeenschap van goederen zal gelden, maar dat de door de echtgenoten ontvangen erfrechtelijke verkrijgingen daarbuiten vallen. Dat betekent dat B 90 inbrengt in de huwelijksgemeenschap. Het toetsvermogen van genoemd artikel 6, derde lid, is 100, namelijk het gehele privévermogen van A (10) en het door B in de gemeenschap gebrachte vermogen (90). De 50%-grens van het toetsvermogen bedraagt dus 50. A wordt gerechtigd tot 55 (10 + 45). Omdat hij direct voorafgaand aan het aangaan van de huwelijkse voorwaarden gerechtigd was tot 10, is bij hem sprake van een schenking in de zin van artikel 6 van de SW 1956 (van 55–50 = 5).

Hoewel ik begrip kan opbrengen voor de vragen van de leden van de fractie van het CDA bij deze uitkomst, past deze in het uitgangspunt van de voorgestelde regeling dat (alleen) vermogen dat door partijen in een huwelijksgemeenschap kan worden gebracht, meetelt voor de beoordeling of binnen de 50%-norm wordt gebleven. Hierbij dient te worden bedacht dat vermogen dat met een uitsluitingsclausule is verkregen een andere positie in het vermogen van de verkrijger inneemt. Is het vermogen uit een erfenis (of schenking) met uitsluitingsclausule verkregen, dan is dit geormerkt vermogen. Dit vermogen kan – ook al

zou de erfrechtelijk verkrijger dit wensen – geen deel gaan uitmaken van een huwelijksgemeenschap. Het blijft privévermogen. Is vermogen uit een erfenis verkregen zonder uitsluitingsclausule, dan vermengt het volledig met het overige vermogen van de verkrijger en onderscheidt het zich op geen enkel punt van het overige vermogen van de verkrijger. Het ligt naar het oordeel van het kabinet daarom voor de hand om vermogen dat zonder uitsluitingsclausule is verkregen op dezelfde wijze te behandelen als het andere vermogen van de verkrijger en het voor de toepassing van genoemd artikel 6 niet uit te sluiten van het vermogen op basis waarvan wordt beoordeeld of sprake is van een schenking.

De tweede situatie waar de leden van de fractie van het CDA een reactie op vragen heeft betrekking op pensioenen, waarbij twee samenwoners bijvoorbeeld een samenlevingscontract met wederzijdse zorgplicht afsluiten en de minstvermogende partner een groot pensioen heeft opgebouwd, terwijl de meestvermogende partner weinig pensioen heeft opgebouwd. Het is volgens deze leden niet onaannemelijk dat iemand met een kleiner of geen pensioen zelf meer gespaard heeft en dus meer vermogen heeft dan de partner die pensioen opbouwt via de werkgever. Zonder nadere bepaling zouden pensioenaanspraken van samenwoners evenals van echtgenoten die de werking van de Wet VPS hebben uitgeschakeld, volledig in de toerekening van het vermogen aan de partners en in het toetsvermogen moeten worden meegenomen. Zoals ik hiervoor uiteengezet heb, wordt om verschillende redenen in de hierbij gevoegde nota van wijziging voorgesteld om ook pensioenen waarbij de werking van de VPS is uitgesloten uit te sluiten van het toetsvermogen. Daarmee is de hoogte van de opgebouwde pensioenaanspraken niet meer van belang voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956.

Het aansluiten bij de uiteindelijke uitkomsten bij het einde van het huwelijk (in plaats van de aansluiting bij het aangaan van of het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden) heeft het kabinet zeker overwogen, het RB vraagt hiernaar. Deze benadering is echter niet praktisch en niet uitvoerbaar.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom in het voorgestelde artikel 1, tiende lid, van de SW 1956 niet gewoon wordt verwezen naar artikel 1a, eerste lid, van de SW 1956. Artikel 1a, eerste lid, van de SW 1956 houdt in dat twee ongehuwde personen slechts als partner voor de schenk- en erfbelasting worden aangemerkt indien zij gedurende de in het tweede lid van dat artikel genoemde periode (twee jaar voorafgaande aan de schenking, zes maanden voorafgaande aan het overlijden) voldoen aan de voorwaarden in de onderdelen a, b, c, d en e van dat eerste lid. Een verwijzing naar ongehuwde personen als bedoeld in genoemd artikel 1a zou impliceren dat de ongehuwd samenwonenden pas twee jaar na het opstellen van een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting zouden kwalificeren voor de regeling. Dat zou de voorgestelde maatregel niet ten goede komen en als bezwaar hebben dat deze samenwonenden tweemaal naar de notaris moeten gaan. Dat in het voorgestelde artikel 1, tiende lid, van de SW 1956 verwezen wordt naar de onderdelen a, b, d en e van het eerste lid van artikel 1a van de SW 1956 en niet naar onderdeel c, is omdat anders het vereiste van onderdeel c ertoe zou leiden dat het notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting al van kracht zou moeten zijn. Voor alle duidelijkheid kan worden opgemerkt dat voor de toepassing van het tarief en vrijstelling geldend voor partners wel aan alle vereisten voldaan moet zijn.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de natuurlijke verbintenis zich verhoudt tot de «artikel 6-schenking». Deze leden noemen de situatie dat echtgenoten overeenkomen dat de chronisch zieke minstvermogende partner een groter deel van de gemeenschap krijgt of een vast bedrag indien het huwelijk eindigt door scheiding.

Het is de keuze van de echtgenoten welke afspraken over de verdeling bij echtscheiding wel of niet deel uitmaken van huwelijkse voorwaarden. Maken de afspraken deel uit van de huwelijkse voorwaarden, dan zullen deze meegenomen worden bij de toepassing van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956. Er wordt geen schenking geconstateerd indien de gerechtigdheid van de minstvermogende door het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden op dat tijdstip niet uitkomt boven 50% van het totale vermogen van de partners. Indien de minstvermogende door het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden echter gerechtigd wordt tot meer dan 50% van het totale vermogen van de partners, zal hierdoor op grond van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 sprake zijn van een belastbare schenking, ook indien dit is ingegeven door de chronische ziekte van de minstvermogende partner. Ook bij een dergelijke schenking zijn echter de vrijstellingen van de SW 1956 van toepassing, zoals bijvoorbeeld de vrijstelling voor de natuurlijke verbintenis op grond van artikel 33, onder 12°, van de SW 1956. Aan de hand van de feiten en omstandigheden zal dan beoordeeld moeten worden of die vrijstelling van toepassing is. Indien de afspraken in het kader van de echtscheiding daarentegen niet voortvloeien uit de huwelijkse voorwaarden geldt dat de schenkingsaspecten zullen worden beoordeeld aan de hand van de reguliere (civielrechtelijke) schenkingscriteria op het tijdstip van de echtscheiding. Ook dan kan de vrijstelling van artikel 33, onder 12°, van de SW 1956 van toepassing zijn, indien aan de daarvoor geldende voorwaarden voldaan wordt. Mijn conclusie is dan ook dat in beide gevallen sprake kan zijn van een belastbare schenking waarop mogelijk de vrijstelling voor de natuurlijke verbintenis kan worden toegepast.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het standpunt van de Belastingdienst onder de huidige wetgeving zou zijn van een situatie als in voorbeeld 2 in de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956. In voorbeeld 2 is sprake van een beperkte gemeenschap van louter een pand. Op grond van het eerdergenoemde beleidsbesluit van 5 juli 2010 is dit een situatie waarin de Belastingdienst ervan uitgaat dat sprake kan zijn van een schenking. Wanneer onderhavig voorstel tot wet wordt verheven, zal de situatie in het genoemde voorbeeld niet tot de heffing van schenkbelasting aanleiding geven.

De leden van de fractie van het CDA hebben enkele vragen over voorbeeld 4 uit de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956. Voorbeeld 4 betreft een situatie van koude uitsluiting waarin het vermogen van A 1.000 en van B 200 bedraagt. Het totale vermogen bedraagt derhalve 1.200. Zij maken nieuwe huwelijkse voorwaarden, waarbij er sprake is van een gemeenschap van goederen met ongelijke delen. A is bij ontbinding van het huwelijk voor 30% gerechtigd tot de huwelijksgemeenschap en B voor 70%. Op het moment van het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden is derhalve sprake van een belaste schenking van 240 aan B. In dit voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat de langstlevende partner de enige erfgenaam is. De in dit voorbeeld geschetste situatie waarbij de meestvermogende zijn vermogen inbrengt en genoeg neemt met een lager aandeel dan 50% bij ontbinding van de algehele gemeenschap zal zich inderdaad, zoals deze leden opmerken, zelden voordoen tenzij men met het wijzigen van de huwelijkse voorwaarden in het zicht van overlijden van de meestvermogende een besparing van erfbelasting wil realiseren. Wanneer in dit

voorbeeld evenwel B onverwacht als eerste zou overlijden, deze leden vragen naar de gevolgen daarvan, maakt de eerder belaste schenking van 240 deel uit van de nalatenschap van B die bij de langstlevende A wordt belast met erfbelasting. De nalatenschap wordt bij de langstlevende belast met erfbelasting. Dat is inherent aan het systeem van de SW 1956 en niet anders dan wanneer A een duur schilderij aan B cadeau doet, dat hij bij overlijden van B als erfgenaam terugkrijgt. Ook in dat geval is er twee keer sprake van een belaste verkrijging. Op de vervolgvraag van deze leden naar de gevolgen als de echtgenoten in dit voorbeeld ook afspreken dat de gerechtigdheid bij ontbinding van het huwelijk door overlijden 50%-50% zou zijn en A als eerste overlijdt, luidt het antwoord dat bij het overlijden van A zijn nalatenschap 600 is (ervan uitgaande dat het vermogen niet is toegenomen) omdat de nalatenschap van A bepaald wordt door de uiteindelijke verdeling van de huwelijksgemeenschap bij overlijden.

De leden van de fractie van het CDA vragen bij voorbeeld 8 uit de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956 waarom er een schenking geconstateerd wordt als A zijn of haar voorhuwelijkse vermogen niet inbrengt aangezien daarvoor goede redenen kunnen zijn, zoals dat het voorhuwelijkse vermogen bestaat uit een erfenis zonder uitsluitingsclausule terwijl de andere echtgenoot een erfenis heeft met uitsluitingsclausule. Onder het eerdergenoemde beleidsbesluit van 5 juli is deze casus nog geen belaste schenking, omdat privévermogen buiten de algehele gemeenschap van goederen mag blijven. Deze leden vragen aan te geven waarom dit standpunt straks niet meer geldt. Genoemd beleidsbesluit van 5 juli 2010 gaat uit van uitzonderen van ontvangen erfenissen of schenkingen ongeacht de civielrechtelijke context. Daarentegen wordt in het voorstel de 50%-grens toegepast op al het vermogen van de echtgenoten dat civielrechtelijk tot de huwelijksgemeenschap zou kunnen behoren. Met andere woorden, al het andere vermogen dat de echtgenoten desgewenst kunnen inbrengen in een huwelijksgoederengemeenschap, telt wel mee voor het bepalen van de 50%-grens, ook al hebben de echtelieden dat vermogen bij huwelijkse voorwaarden feitelijk niet in de huwelijksgemeenschap gebracht. Zoals elders toegelicht, wordt in de bijgevoegde nota van wijziging voorgesteld op één punt een uitzondering te maken, namelijk voor oudedagsvoorzieningen die voor de SW 1956 zijn vrijgesteld. De praktische kant speelt bij deze uitzondering een grote rol.

Inzake voorbeeld 9 uit de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956, de leden van de fractie van het CDA vragen daarnaar, geldt in wezen hetzelfde als wat hiervoor is opgemerkt inzake voorbeeld 8.

Inzake voorbeeld 11 uit de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956, de leden van de fractie van het CDA vragen daarnaar, wil ik graag nog eens benadrukken wat het voorstel beoogt: zekerheid bieden, ruime kaders geven, en alleen voor de uitzonderingsgevallen die buiten die ruime kaders vallen een schenking constateren. Hiervoor heb ik uiteengezet waarom ervoor wordt gekozen om voor de beoordeling of sprake is van een schenking aan te sluiten bij het aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden. De wijze waarop het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 uitwerkt in een situatie waarin op verschillende momenten een andere gerechtigdheid tot het vermogen ontstaat, past in het voor dat artikel gekozen systeem. Een mogelijke overkill wordt voorkomen doordat indien in de situatie dat B na tien jaar huwelijk recht heeft op 800, en er een schenking van 250 (800 minus  $\frac{1}{2} \times 1100$ ) geconstateerd is ten tijde van de huwelijkse voorwaarden, een vermindering van de aanslag wordt verleend overeenkomstig artikel 53 van de SW 1956 indien het huwelijk in jaar zeven is geëindigd door echtscheiding. Op die wijze wordt er in deze

situatie met verschillende gerechtigdheden op verschillende momenten rekening gehouden met de echtscheiding voor het bereiken van jaar tien. Omdat in het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 sprake is van een fictie waarbij een eigen belastbaar moment wordt aangewezen, geldt de bepaling van artikel 1, negende lid, van de SW 1956 niet voor de hier aan de orde zijnde situaties. Hiermee is ook ingegaan op de vraag waarom in dit geval geen sprake is van een schenking onder opschortende voorwaarde van ontbinding van het huwelijk door scheiding na meer dan tien jaar.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de uitwerking zou zijn van voorbeeld 12 uit de memorie van toelichting bij artikel 6 van de SW 1956 als A en B overeenkomen dat B alleen 700 krijgt indien het huwelijk wordt ontbonden door overlijden.

In genoemd voorbeeld 12 zijn de echtgenoten A en B gehuwd in koude uitsluiting. A heeft een vóór het huwelijk opgebouwd vermogen van 1000 en B van 200. In het voorbeeld wordt er verder van uitgegaan dat in de nieuwe huwelijkse voorwaarden een facultatief eenzijdig finaal verrekenbeding is opgenomen, dat inhoudt dat B bij het einde van het huwelijk een vordering op A heeft van een vooraf gefixeerd bedrag van 700. De leden van de fractie van het CDA vragen nu naar de situatie dat B alleen bij einde van het huwelijk door overlijden een gefixeerd bedrag van 700 krijgt. Tijdens leven verandert er derhalve niets, het koudeuitsluitingsregime blijft van toepassing. Er is dan geen verschuiving in gerechtigdheid zodat het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 verder buiten beeld blijft. Wanneer het huwelijk door overlijden van A eindigt en er door B een beroep op het facultatieve beding wordt gedaan, vindt het bestaande artikel 11, derde lid, van de SW 1956 toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen eveneens of het niet langer nodig is het verrekenbeding wederkerig overeen te komen om toepassing van artikel 11 van de SW 1956 uit te sluiten. Die veronderstelling is onjuist. Indien een verrekenbeding niet wederkerig is, zal sprake zijn van toepassing van het nu al bestaande derde lid van dat artikel.<sup>33</sup>

De leden van de fractie van het CDA vragen met betrekking tot voorbeeld 3 in de artikelsgewijze toelichting op artikel 11 van de SW 1956 hoe de uitwerking luidt indien het finaal verrekenbeding ook van toepassing is bij scheiding. In dat geval vindt de beoordeling of sprake is van een schenking plaats op het moment van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden. Voor zover sprake is van een schenking wordt deze naar de waarde op dat moment belast. Dat volgt uit de systematiek van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956. Zie ook het hiervoor opgenomen antwoord op de vraag van deze leden bij voorbeeld 4 in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 6 van de SW 1956.

De leden van de fractie van D66 vragen voor wat betreft de toepassing van het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 om een reactie op een aantal voorbeelden. Het betreft de volgende vijf voorbeelden:

1. Twee ongehuwd samenwonenden wonen 10 jaar samen en gaan uit elkaar. A is vermogend, B niet. Om B te ondersteunen besluiten ze te trouwen in een beperkte gemeenschap waarbij persoon A 1000 inbrengt en persoon B 0. Twee dagen later scheiden ze en persoon B ontvangt 500 van persoon A uit de gemeenschap.
2. Idem als 1, maar nu zijn echtgenoten A en B tien jaar getrouwd op koude uitsluiting en wordt daags voor de scheiding een beperkte

<sup>33</sup> HR 9 mei 1984; nr. 22049, ECLI:NL:PHR:1984LAC0859.



- gemeenschap gevormd. Het huwelijk is dus niet gericht op belastingbesparing, maar de wijziging van de huwelijkse voorwaarden wel.
3. A, die 80 jaar oud is, met een vermogen van 1000 trouwt in algehele gemeenschap met B, die 30 jaar oud is, met een vermogen van 10.
  4. A is een vermogende weduwe zonder kinderen en gaat een geregistreerd partnerschap aan met een minvermogend kind van de overleden echtgenoot uit zijn eerdere relatie. Ze beëindigen de relatie een maand later en verdelen bij helfte.
  5. A en B wonen al 10 jaar samen en vrouwen vlak voor het overlijden van een van beiden om erfbelasting in hun geboorteland te besparen.

Het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 heeft betrekking op een huwelijk of samenlevingscontract dat wordt aangegaan met als hoofddoel ontgaan van schenk- of erfbelasting. De beoordeling of sprake is van een situatie als bedoeld in genoemd zesde lid ziet op het aangegane huwelijk of gesloten samenlevingscontract. Het gaat om het realiteitsgehalte van de relatie waarvoor het huwelijk of het samenlevingscontract een juridische vorm is. Dat geldt derhalve ook wanneer twee mensen een reëel samenlevingscontract sluiten, en tien jaar later, in het zicht van beëindiging van de relatie, een huwelijk met een beperkte gemeenschap van goederen sluiten. Op hen is het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 niet van toepassing en zij kunnen binnen de 50%-grens vermogen laten overgaan zonder dat sprake is van een schenking. Het motief, deze leden geven de voorbeelden van de wens vermogen te verschuiven om de andere partij te ondersteunen dan wel om erfbelasting in het geboorteland van één van hen te besparen, doet daar niet aan af. Een echt huwelijk wordt door latere, op besparing van belasting gerichte huwelijkse voorwaarden, geen «nephuwelijk». Met andere woorden, in de voorbeelden 1, 2 en 5 is toepassing van genoemd zesde lid niet aan de orde. Wanneer een vermogende oudere persoon bijvoorbeeld met een onvermogend veel jonger iemand trouwt of een samenlevingscontract sluit, zoals in de voorbeelden 3 en 4 van deze leden, kan het voorgestelde zesde lid wel in beeld komen. Wanneer dat huwelijk of samenlevingscontract is aangegaan met als voornaamste doel het ontgaan van schenk- of erfbelasting, geldt tussen deze «partners» niet dat zij tot de 50%-grens hun vermogens onbelast kunnen spreiden over hen beiden. Deze voorbeelden vormen geenszins een uitputtende opsomming en houden ook geen rangorde in. In de praktijk doen zich heel verschillende situaties voor die niet met enkele voorbeelden zijn te vangen. De beoordeling vindt plaats naar het moment van het aangaan van het «nephuwelijk» of samenlevingscontract. Wanneer sprake is van een reële situatie waarin, in het zicht van overlijden, de huwelijkse voorwaarden of bepalingen van het samenlevingscontract worden aangepast, gelden de gewone spelregels van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956, en kunnen partijen tot de 50%-grens onbelast vermogens over hen beiden spreiden.

Hierbij wil ik reageren op het overige relevante commentaar van de NOB en het RB voor zover dat nog niet aan de orde is geweest. Wat de 180 dagenregeling betreft, wordt opgemerkt dat artikel 12 van de SW 1956 in werking treedt indien de begiftigde binnen 180 dagen komt te overlijden. De fictieve schenking op grond van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 is in dat opzicht niet anders dan een reguliere schenking.

De NOB vraagt, gelet op de keuze aan te sluiten bij het moment van aangaan of wijzigen van de huwelijkse voorwaarden, bijzondere aandacht voor de voorgestelde regeling van artikel 6, vierde lid, van de SW 1956. Wanneer is voorzien in een regeling waarbij de gerechtigdheid van de minstvermogende partner groeit met de loop van de tijd, sluit het voorgestelde artikel 6, vierde lid, van de SW 1956 aan bij de hoogst te

behalen gerechtigdheid. In dit verband is het goed op te merken dat genoemd lid is bedoeld om een al te eenvoudig ontgaan van de hoofdregel te voorkomen. Indien echtgenoten in hun akte van huwelijkse voorwaarden verschillende gerechtigdheden afspreken, al naar gelang het huwelijk langer duurt, zou het zonder aanvullende regeling niet duidelijk zijn hoe de toepassing van genoemd artikel 6 is in een dergelijke situatie. Voor gevallen waarin de hoogste gerechtigdheid bijvoorbeeld na tien jaar huwelijk kan worden bereikt maar het huwelijk eerder eindigt door echtscheiding, wordt desalniettemin de hoogst te behalen gerechtigdheid belast. Ik ben voornemens voor gevallen als deze bij beleidsbesluit goed te keuren dat, wanneer artikel 6, vierde lid, van de SW 1956 toepassing heeft gevonden, artikel 53 van de SW 1956 op analoge wijze kan worden toegepast. Indien partijen een zogenoemde voorwaardelijke huwelijksgoederengemeenschap overeenkomen, ter beantwoording van deze vraag van de NOB ga ik er eenvoudshalve van uit dat dit civielrechtelijk mogelijk is, kan hetgeen daarbij is afgesproken de hoogste te bereiken gerechtigdheid zijn. Als de huwelijkse voorwaarden bijvoorbeeld zouden inhouden dat, wanneer het huwelijk tien jaar bestaat, partijen gehuwd zullen zijn in een algehele goederengemeenschap waarin de minstvermogene tot 70% gerechtigd zal zijn, vormt dat bij aanvang een fictieve schenking. Artikel 53 van de SW 1956 vindt in dat geval analoge toepassing wanneer het huwelijk na acht jaar eindigt.

In een periodiek verrekenbeding wordt in het algemeen een bepaalde grootte (bijvoorbeeld niet-verteerd arbeidsinkomen), in een 50–50-verhouding verrekend. Als het verrekenbeding tijdens leven niet wordt uitgevoerd, wordt het alsdan aanwezige vermogen vermoed te zijn gevormd uit hetgeen verrekend had moeten worden. In de regel zal ook deze verrekening leiden tot een maximale verkrijging van 50%. Als in een uitzonderlijke situatie deze verrekenplicht echter leidt tot een grotere verkrijging dan 50% van het gezamenlijke vermogen, is op het meerdere inderdaad het voorgestelde artikel 11, vierde lid, van de SW 1956 van toepassing.

De NOB vraagt of het juist is dat voor het voorgestelde artikel 6, derde lid, van de SW 1956 niet relevant is of de uitsluitingsclausule verbintenisrechtelijk of goederenrechtelijk is. Zoals de NOB al vermoedt, maakt het voor de werking van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 niet uit of een uitsluitingsclausule verbintenisrechtelijke of goederenrechtelijke werking heeft.

De NOB vraagt hoe wordt gemonitord of er huwelijkse voorwaarden worden opgemaakt dan wel worden gewijzigd. De Belastingdienst zal de voorgestelde regeling monitoren aan de hand van de registratie van notariële akten. Voor de handhaving van de voorgestelde wijziging in artikel 11 van de SW 1956 zullen ook de aangiften erfbelasting van de (voormalige) echtgenoten worden gebruikt om inzicht in de huwelijkse voorwaarden te krijgen.

Het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 maakt geen onderscheid of het toepasselijk huwelijksvermogensrecht tussen partijen het Nederlandse recht is, of het recht van enige andere mogendheid.

## *8.2. Navordering van schenk- en erfbelasting*

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe het zit in de omgekeerde situatie, dus bij terugvordering van te veel betaalde schenk- en erfbelasting. De omgekeerde situatie kan zich voordoen als een navorderingsaanslag wordt opgelegd en de belastingaanslag van een andere verkrijger uit dezelfde nalatenschap of een andere aanslagbelasting van dezelfde

verkrijger verminderd moet worden. In dat geval zal die andere belastingaanslag door de inspecteur mogelijk reeds verminderd zijn of ambtshalve verminderd worden zodra de navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat. Dit is in overeenstemming met het beleid zoals dat is geformuleerd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de navordering van schenk- en erfbelasting werkt en vragen om een uitgewerkt voorbeeld. Navordering is op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in de regel uitsluitend mogelijk indien sprake is van een nieuw feit en de navorderingstermijn van vijf of twaalf jaar na het ontstaan van de belastingschuld nog niet is verstreken. Voor de schenk- en erfbelasting bestaat echter al jaren een aanvullende mogelijkheid tot navordering. Deze regeling (artikel 52 van de SW 1956) is uitsluitend bedoeld voor gevallen waarin de bijzondere aard van de belasting dit rechtvaardigt. Op grond van de huidige tekst geldt deze regeling uitsluitend wanneer van een verkrijger een te laag bedrag aan schenk- of erfbelasting is geheven doordat een aan een andere verkrijger uit dezelfde nalatenschap opgelegde aanslag wordt verminderd. Een voorbeeld hiervan is het geval waarin een geschil bestaat over de omvang van een vruchtgebruik dat rust op goederen die tot een nalatenschap behoren. Als komt vast te staan dat het vruchtgebruik op minder goederen rust dan aanvankelijk vastgesteld, zal de aanslag van de verkrijger van het vruchtgebruik verminderd worden en zal aan de verkrijger van de goederen zelf een navorderingsaanslag opgelegd worden, omdat zijn erfrechtelijke verkrijging hoger is dan aanvankelijk vastgesteld. De verkrijger van de goederen erft namelijk bepaalde goederen in volle eigendom in plaats van in blote eigendom. De twee verkrijgingen verhouden zich tot elkaar als communicerende vaten. Het kabinet vindt dat doel en strekking van deze regeling meebrengen dat navordering ook mogelijk is indien aan een verkrijger in een nalatenschap een navorderingsaanslag moet worden opgelegd in verband met de vermindering van een andere aan diezelfde verkrijger opgelegde belastingaanslag. Ook in die situatie moet bij vermindering van de laatstgenoemde belastingaanslag een navorderingsaanslag aan diezelfde verkrijger kunnen worden opgelegd. Naar de letterlijke tekst van de huidige regeling is dit zoals gezegd echter niet het geval. Daarom stelt het kabinet op dit punt een wijziging van de wettekst voor. Een voorbeeld van zo'n situatie is de wijziging van de etikettering van verkregen vermogen. Bijvoorbeeld omdat tot de verkrijging behorend vermogen dat aanvankelijk niet als ondernemingsvermogen is aangemerkt alsnog als ondernemingsvermogen kwalificeert. Als gevolg van de gewijzigde kwalificering wordt de «gewone» aanslag schenk- of erfbelasting verlaagd en een conserverende navorderingsaanslag voor de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) bij dezelfde verkrijger opgelegd.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet van mening is dat er nu sprake is van misbruik of kans op anticipatie-effecten en of dat de reden is dat de maatregel met onmiddellijke werking ingaat. Ook vragen deze leden of deze maatregel effect heeft voor alle schenkingen en erfenissen uit het verleden, ongeacht hoe lang geleden deze hebben plaatsgevonden. Het kabinet acht onmiddellijke werking per 1 januari 2018 wenselijk aangezien zonder onmiddellijke werking een deel van een erfrechtelijke verkrijging door een vermindering van een belastingaanslag onbelast zou blijven, terwijl vaststaat dat dat deel materieel gezien wel als erfrechtelijke verkrijging belast hoort te worden, maar dan als onderdeel van een andere aan diezelfde verkrijger op te leggen belastingaanslag. Maatregelen in de formeelrechtelijke sfeer hebben, tenzij anders bepaald, onmiddellijke werking. Daarmee wordt met onmiddellijke ingang een gelijke behandeling bereikt voor situaties waarin een vermindering van een belastingaanslag moet leiden tot het opleggen van een corresponde-

rende navorderingsaanslag ongeacht of het dezelfde verkrijger of twee verschillende verkrijgers betreft. Het kabinet verwacht geen anticipatie-effecten. Navordering is alleen mogelijk als de navorderingstermijn van vijf jaar, aanvangend bij de vermindering van de andere belastingaanslag van de belastingplichtige, nog niet is verstreken. Anders gezegd, vanaf 1 januari 2018 kan in de genoemde gevallen een navorderingsaanslag opgelegd worden, indien de vermindering van de andere belastingaanslag nog geen vijf jaar geleden heeft plaatsgevonden.

### *8.3. Aanslagtermijnen voor de schenkbelasting*

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de voor- en nadelen van de maatregel die aanslagtermijnen in de schenkbelasting aanpast en naar de achtergrond en de gevolgen van het toekennen van onmiddellijke werking aan deze maatregel. Bij de huidige wettekst van de regeling voor de aanslagtermijnen voor de schenkbelasting is recent in een enkel geval discussie ontstaan over het antwoord op de vraag of een aangifte ook niet-tijdig kan zijn gedaan ingeval de inspecteur geen termijn heeft gesteld voor het doen van aangifte. Verder leidt de huidige wettekst tot een ongelijke behandeling van gevallen waarin spontaan aangifte is gedaan dan wel gevallen waarin aangifte is gedaan op uitnodiging van de inspecteur. Voor aangiften die niet-tijdig zijn gedaan is geregeld dat de aanslagtermijnen ingaan na de dag waarop de aangifte is gedaan. Op het moment dat pas na zes jaar aangifte van een schenking wordt gedaan (zonder daartoe door de inspecteur te zijn uitgenodigd), zou gesteld kunnen worden dat geen aanslag meer kan worden opgelegd. De bevoegdheid van de inspecteur om een (navorderings)aanslag op te leggen zou bij een letterlijke lezing van de huidige wetsbepaling na vijf jaren verstreken zijn. Met deze maatregel wordt het voor belastingplichtigen duidelijker wanneer de aanslagtermijnen voor de schenkbelasting ingaan en eindigen. Volgens het kabinet zijn er aan deze maatregel geen nadelen verbonden. Het kabinet is dan ook verheugd met het begrip van de leden van de fractie van het CDA voor deze maatregel.

Het aankondigen van deze maatregel wijst belastingplichtigen expliciet op de discussie over de mogelijkheid aan belastingheffing te ontkomen. Dit zou kunnen leiden tot anticiperend gedrag. Het kabinet vindt dit niet gewenst. Zowel de mogelijkheid tot anticiperend gedrag als de ongelijke behandeling zijn argumenten voor het kabinet om onmiddellijke werking aan deze maatregel toe te kennen. De aanpassing van de aanslagtermijnen zal gelden voor alle (navorderings)aanslagen schenkbelasting die vanaf 1 januari 2018 worden opgelegd.

## **9. Registratiewet**

De leden van de fractie van de VVD vragen welke mogelijkheden er zijn om modernisering breder aan te pakken zoals bijvoorbeeld het digitaal opsturen van het testament in plaats van het fysiek opsturen naar de Belastingdienst van een kopie van het testament bij de digitale aangifte erfbelasting. Deze leden vragen tevens wanneer dit ook digitaal kan gebeuren tezamen met de digitale aangifte erfbelasting. Deze maatregel bewerkstelligt dat de Belastingdienst voortaan alle testamenten digitaal verkrijgt via het notariaat. Het is bij inwerkingtreding van deze maatregel niet meer nodig een kopie van het testament, fysiek of digitaal, mee te sturen bij de aangifte erfbelasting.

## **10. Accijnzen**

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de inspecteur ook niet-accijnsgoederenplaatsen aan onderzoek mag onderwerpen en welke voorwaarden dan gelden. Deze leden vragen ook wat wordt bedoeld met «het vermoeden hebben». De leden van de fractie van het CDA vragen of er nog meer plaatsen denkbaar zijn dan illegale sigarettenfabrieken en illegale alcoholstokerijen en of het meestal gaat om invallen door de FIOD. Voorts vragen deze leden of er nog andere waarborgen zijn dan «het vermoeden hebben» om de controlebevoegdheid van de inspecteur te beperken. De leden van de fractie van D66 vragen inzicht te geven in welke gevallen de vermoedens van de inspecteur voldoende grond geven om de toegang voor de inspecteur te verruimen. Zonder de voorgestelde uitbreiding van de bevoegdheid van de inspecteur kan geen onderzoek worden ingesteld op andere plaatsen dan accijnsgoederenplaatsen ondanks dat er mogelijk accijnsgoederen voorhanden zijn of worden vervaardigd. Het gaat daarbij niet alleen om illegale sigarettenfabrieken of alcoholstokerijen. Het kan ook gaan om plaatsen waar accijnsgoederen zijn opgeslagen die in een andere lidstaat zijn gekocht en waarover in Nederland (mogelijk) niet de Nederlandse accijns is afgedragen. Tijdens een ambulante controle door de Douane zou bijvoorbeeld kunnen worden geconstateerd dat een buitenlandse vrachtauto van een buitenlandse wijnhandel staat geparkeerd voor een loods waarvoor geen vergunning accijnsgoederenplaats is verleend. Het is dan niet ondenkbaar dat uit deze vrachtauto wijn is gelost. De Douane mag op grond van artikel 50 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wel de loods binnentreden maar mag zonder de voorgestelde uitbreiding van de controlebevoegdheid vervolgens niet onderzoeken of er wijn is gelost, zo ja, hoeveel alsmede of hierover Nederlandse accijns is afgedragen. Het gaat in dergelijke gevallen dus meestal niet om invallen door de FIOD.

## **11. Belasting van personenauto's en motorrijwielen**

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre gemonitord gaat worden of de catalogusprijs aan iedereen kenbaar gemaakt is. Voorts vragen deze leden of voor alle nieuwe auto's of gewoon voor alle auto's de catalogusprijs publiekelijk kenbaar gemaakt moet worden op deze wijze. Daarnaast vragen deze leden of er een datum is waarvoor dit niet hoeft. De leden van de fractie van D66 vragen hoe het kabinet de kenbaarheid zal monitoren. De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat voor de BPM, de afschrijving BPM en de bijtelling de catalogusprijs van belang is op het moment van aankoop. Daarnaast vragen deze leden zich af hoe lang de catalogusprijs van een bepaald jaar (of een ander moment) op te zoeken moet zijn. In de huidige wetgeving is «de catalogusprijs» gedefinieerd als de in Nederland door de fabrikant of importeur aan wederverkopers kenbaar gemaakte prijs welke naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. Gebleken is dat de meest actuele catalogusprijs niet altijd voor een ieder kenbaar is. Het komt voor dat een catalogusprijs na verloop van tijd wordt gewijzigd door de fabrikant of importeur, bijvoorbeeld bij voorraadacties. Dergelijke wijzigingen worden op dit moment niet altijd publiekelijk kenbaar gemaakt. Dit heeft geleid tot klachten en bemoeilijkt tevens de handhaving door de Belastingdienst. Om die reden stelt het kabinet voor om per 1 januari 2018 in de definitie op te nemen dat het moet gaan om de publiekelijk kenbaar gemaakte prijs. Dit betekent dat het voortaan niet voldoende is dat de catalogusprijs alleen binnen een intern dealernetwerk wordt gecommuniceerd. Het betekent niet dat met terugwerkende kracht alle catalogusprijzen (opnieuw) publiekelijk kenbaar gemaakt dienen te worden. In het overgrote deel van gevallen wordt de actuele catalogusprijs nu al publiekelijk kenbaar gemaakt, bijvoorbeeld in

brochures of op de website van de fabrikant. De catalogusprijs is in de meeste gevallen ook tot ver in het verleden vindbaar. Bovendien wordt de catalogusprijs geregistreerd in het Nederlandse kentekenregister bij eerste registratie van een voertuig. Het aantal gevallen waarbij (een wijziging van) de catalogusprijs niet publiekelijk kenbaar wordt gemaakt, is in de praktijk dan ook beperkt. De catalogusprijs van een (bijzondere) personenauto, bestelauto of motorrijwiel is relevant voor de BPM op het moment van eerste registratie (tenaamstelling) van een gebruikt voertuig in Nederland. Alhoewel de BPM wordt geheven op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot is de catalogusprijs van het voertuig in nieuwstaat relevant voor de berekening van de afschrijving. Voor de bijtelling is de catalogusprijs relevant als een zakelijke auto die niet meer dan vijftien jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen ook privé wordt gebruikt. Het gaat daarbij om de catalogusprijs op de dag dat het kenteken is toegekend. De belastingplichtige dient bij aangifte de catalogusprijs op te geven. Met ingang van 1 januari 2018 is dit de publiekelijk kenbaar gemaakte catalogusprijs. Het voorstel om de definitie van catalogusprijs op deze manier te wijzigen is dan ook vooral van toegevoegde waarde in de situaties waarbij een wijziging van de catalogusprijs niet publiekelijk bekend is. Het monitoren of catalogusprijzen daadwerkelijk publiekelijk kenbaar worden gemaakt, is alleen mogelijk door middel van de reguliere controle van aangiften en naar aanleiding van signalen van belastingplichtigen. Monitoren acht ik gelet op de omvang van het probleem op dit moment niet opportuun. Mocht in de toekomst blijken dat de klachten op dit punt aanhouden dan kan dit reden zijn om monitoring nader te overwegen.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat er uit het overleg met RAI Vereniging, BOVAG en VNA Lease is gekomen. Recent heeft een constructief overleg plaatsgevonden met RAI Vereniging over de mogelijke wijzen waarop door fabrikanten of importeurs aan dit voorstel uitvoering kan worden gegeven. RAI Vereniging heeft aangegeven haar leden te informeren over dit voorstel.

Tevens vragen de leden van de fractie van de VVD wat dit voorstel in de praktijk gaat betekenen en op welke wijze dit besluit wordt gecommuniceerd door de Belastingdienst. Het voorstel moet ertoe leiden dat voor een ieder de meest actuele catalogusprijs kenbaar is. Belastingplichtigen, importeurs en inhoudingsplichtigen doen belastingaangifte en zijn daarbij verantwoordelijk voor het hanteren van de juiste catalogusprijs. Wanneer de actuele catalogusprijs voor iedereen toegankelijk is, is het eenvoudiger een correcte BPM-aangifte te doen of een correcte bijtelling voor het privégebruik van de auto van de zaak te hanteren in de loon- en inkomstenbelasting. Daarnaast vereenvoudigt dit de controle door de Belastingdienst. De website van de Belastingdienst verwijst naar de website van de RDW, waar de catalogusprijs voor vrijwel alle auto's (ook nu al) zichtbaar is. Het voorstel laat het aan de fabrikanten en importeurs om op de voor hun minst belastende wijze de catalogusprijs publiekelijk kenbaar te maken. Wanneer bekend is op welke wijze de fabrikanten en importeurs invulling gaan geven aan het publiekelijk kenbaar maken, zal de website van de Belastingdienst hierop worden aangepast.

Tevens vragen de leden van de fractie van de VVD of er een toelichting kan worden gegeven op de omvang van de additionele uitvoeringskosten voor de maatregel door de Belastingdienst. De maatregel kent geen additionele uitvoeringskosten maar levert juist een besparing op. Deze besparing kan worden bereikt omdat de controle van de bijtelling voor het privégebruik van een auto van de zaak en de aangifte BPM leidt tot minder werk als de actuele catalogusprijzen beschikbaar zijn.

## 12. Motorrijtuigenbelasting

### 12.1. Massa rijklaar

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de reden voor de aanpassing van de definitie «eigen massa» naar «massa rijklaar» in de motorrijtuigenbelasting. Tevens vragen deze leden welk probleem met deze aanpassing wordt opgelost en wat de gevolgen zijn om niet langer gebruik te maken van de term «eigen massa», maar «massa rijklaar». Sinds de introductie van de zogenoemde kentekencard per 1 januari 2014 wordt de «eigen massa» van het motorrijtuig als zodanig niet meer vermeld op de kentekencard. Alleen de in het Europese recht gebruikte term «massa rijklaar» wordt op de kentekencard vermeld en is als zodanig opgenomen in het kentekenregister. Op dit moment wordt de verschuldigde MRB berekend op basis van de «eigen massa» van het motorrijtuig. De «massa rijklaar» is in alle gevallen 100 kg hoger dan de «eigen massa» van het motorrijtuig. Om ervoor te zorgen dat de overgang naar de «massa rijklaar» geen gevolgen heeft voor de berekening van de verschuldigde MRB brengt de Dienst Wegverkeer (RDW) tot op heden 100 kg in mindering op de «massa rijklaar» van het motorrijtuig. De RDW levert vervolgens het verlaagde massagegeven als grondslag voor de MRB aan de Belastingdienst. Bij de introductie van de kentekencard was het heffingssysteem van de MRB niet geschikt om een dergelijke aanpassing zelfstandig te verwerken. Het heffingssysteem van de MRB is na de modernisering wel in staat om zelfstandig de verschuldigde MRB te berekenen aan de hand van de «massa rijklaar» van het motorrijtuig. De huidige verlaging van de «massa rijklaar» door de RDW bij het verstrekken van die gegevens aan de Belastingdienst is dan dus niet meer nodig. De RDW levert vanaf dat moment de gegevens, zoals opgenomen in het kentekenregister, direct door aan de Belastingdienst. Dit zorgt voor een verlaging van de uitvoeringslasten en neemt mogelijke onduidelijkheid weg. Met de voorgestelde aanpassing van de definitie blijft het verschuldigde bedrag aan MRB voor iedere individuele auto ongewijzigd.

De leden van de fractie van de VVD stellen verder diverse vragen over de gevolgen voor de hoogte van te betalen MRB en Provinciale opcenten. De «massa rijklaar» is in alle gevallen 100 kg hoger dan de «eigen massa» van het motorrijtuig. Bij het vervangen van de definitie «eigen massa» door «massa rijklaar» zijn de relevante tabellen in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) en de Provinciewet zodanig aangepast dat de verschuldigde bedrag aan belasting in alle gevallen gelijk blijft.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er al meer duidelijkheid is over het moment waarop de modernisering van het heffingssysteem van de MRB wordt afgerond. De verwachting is dat dit in het vierde kwartaal van 2018 het geval is. Daarnaast vragen deze leden waarom de aanpassing in de MRB van de definitie «eigen massa» naar «massa rijklaar» ingevoerd wordt per koninklijk besluit en niet per 1 januari 2019. Nadat het nieuwe systeem voor de MRB gereed is dient een dataconversie plaats te vinden, waarbij de huidige gewichtsaanduiding in de MRB-administratie van de Belastingdienst wordt omgezet naar «massa rijklaar». Hiervoor staat een implementatietermijn van zes maanden. Het is om die reden voor de Belastingdienst niet mogelijk om de maatregel per 1 januari 2019 uit te voeren.

## 12.2. Schorsen en naheffen

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er wordt gekozen om de Wet MRB 1994 aan te passen, en niet de Wegenverkeerswet 1994. De mogelijkheid van schorsing vindt zijn oorsprong in de Wegenverkeerswet 1994. De mogelijke onduidelijkheid of er MRB kan worden nageheven indien met een geschorst voertuig gebruik wordt gemaakt van de weg, ontstaat in de Wet MRB 1994 zelf. Het is dan ook logisch laatgenoemde wet aan te passen zodat de onduidelijkheid wordt weggenomen.

## 13. Milieubelastingen

De leden van de fractie van de VVD vragen welke complicaties er zijn bij de formulering van de vrijstelling voor zuiveringsslib en welke gevolgen die formulering heeft. Ook vragen deze leden waarom de wijziging terugwerkt tot en met 1 januari 2015. De bij amendement in het Belastingplan 2015 opgenomen vrijstelling voor zuiveringsslib stelt de verbranding van zuiveringsslib vrij. Het belastbare feit in de afvalstoffenbelasting is echter de afgifte ter verwijdering aan een inrichting. De formulering van de vrijstelling sluit dus niet aan bij het belastbare feit voor de afvalstoffenbelasting. Omdat sprake is van een begunstigende regeling en de bedoeling juist is geformuleerd in de toelichting bij het amendement, leidt de afwijkende formulering niet in alle gevallen tot complicaties. Wanneer de Belastingdienst echter een naheffingsaanslag moet opleggen omdat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling, kan de afwijkende formulering tussen het belastbare feit en de vrijstelling voor de Belastingdienst complicaties opleveren bij de onderbouwing van de naheffingsaanslag. Daarom wordt de formulering van de vrijstelling zodanig aangepast dat deze geen conflict oplevert met de formulering van het belastbare feit. De aanpassing heeft geen invloed op doel en strekking van het amendement waarbij de regeling in de wet werd opgenomen. Oorspronkelijk was inwerkingtreding van de vrijstelling voorzien bij koninklijk besluit, onder meer in verband met een benodigd onderzoek naar staatssteunaspecten. In het wetsvoorstel wordt nu de inwerkingtreding per 1 januari 2018 geregeld, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015. In de mogelijkheid van terugwerkende kracht is reeds voorzien in Overige fiscale maatregelen 2017. De terugwerkende kracht is ingegeven door het feit dat de vrijstelling in de praktijk al sinds 1 januari 2015 wordt toegepast op basis van een beleidsbesluit, vooruitlopende op inwerkingtreding van de wettelijke regeling.<sup>34</sup> Het beleidsbesluit komt te vervallen met ingang van het inwerkingtreden van die wettelijke regeling.

## 14. Invordering

### 14.1. Vereenvoudigen derdenbeslag

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre de voorgestelde wetswijziging gevolgen heeft voor de beslagvrije voet. De voorgestelde wijziging heeft geen gevolgen voor de beslagvrije voet en leidt slechts tot een wijziging van de procedure van beslaglegging. De wettelijke beslagvrije voet geldt zowel voor een executoriaal derdenbeslag als voor een vereenvoudigd derdenbeslag (vordering) op een periodieke uitkering.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de voorgestelde maatregel nadelen voor de belastingschuldige heeft. Nadeel voor de belastingschuldige zou kunnen zijn dat hij voorafgaand aan een vereenvoudigd bankbeslag geen hernieuwd bevel tot betaling krijgt, ofwel een extra waarschuwing voor dwanginvorderingsmaatregelen als de belasting-

<sup>34</sup> Beleidsbesluit van 19 februari 2016, nr. BLKB 2016/208M (Stcrt. 2016, nr. 10315).



schuld niet alsnog betaald wordt. Het achterwege blijven van een hernieuwd bevel tot betaling geldt ook voor de andere soorten vereenvoudigde derdenbeslagen, maar in die gevallen wordt het hernieuwde bevel tot betaling vervangen door een vooraankondiging per brief. Deze vooraankondiging blijft bij een bankbeslag achterwege omdat dit de belastingschuldige de kans zou geven om geld van zijn rekening te halen zodat de vordering van de Belastingdienst geen doel zou treffen. Overigens blijft in alle gevallen, ook bij een bankbeslag, voorafgaand aan het vereenvoudigde derdenbeslag de betekening van een dwangbevel vereist. In het dwangbevel wordt onder meer aangekondigd dat bij voortdurende niet-betaling beslag zal worden gelegd op de goederen van de belastingschuldige.

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks vragen waarom er geen gevolg wordt gegeven aan het advies van de Afdeling om de maatregel te beperken tot concreet omschreven gevallen die in de praktijk vaak voorkomen. Deze vraag is ook door het RB gesteld. Ook vragen deze leden welke gevallen van derdenbeslagen in de praktijk vaak voorkomen en welke gevallen niet onder de maatregel zouden vallen indien het advies van de Afdeling wordt gevolgd. Gevallen van executoriale derdenbeslagen die in de praktijk vaak voorkomen zijn beslagen onder betaaldienstverleners (bankbeslagen), beslagen onder opdrachtgevers van belastingschuldigen die een onderneming drijven en beslagen onder verzekeraars. Gevallen die niet onder de maatregel zouden vallen indien het advies van de Afdeling wordt gevolgd zijn alle overige gevallen. Het gaat dan om vorderingen die de belastingschuldige op een «sporadische derde» heeft, zoals een lening aan een familielid. Het kabinet heeft er om twee redenen voor gekozen de maatregel niet te beperken tot concreet omschreven gevallen die in de praktijk vaak voorkomen. Ten eerste geldt de efficiencywinst die met de maatregel behaald kan worden voor elk type derdenbeslag, ook voor een beslag onder «sporadische derden». Ten tweede wijzigt de vereenvoudigde procedure voor andere vorderingen dan die onder een betaaldienstverlener de situatie van de derdebeslagene in de praktijk niet ten nadele. Wel wordt de derdebeslagene met minder kosten geconfronteerd. Ook voor de belastingschuldige is de voorgestelde wijziging daarom een verbetering.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het klopt dat voor de loonvordering en de overheidsvordering niets wijzigt, omdat deze al onder de regels van het vereenvoudigde derdenbeslag vallen. Het kabinet kan bevestigen dat dit klopt.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het verschil is tussen een overheidsvordering en het vereenvoudigde derdenbeslag op betaaldienstverleners. Ten eerste is de overheidsvordering beperkt tot betaalrekeningen van natuurlijke personen en bedraagt deze maximaal € 500, terwijl het vereenvoudigde derdenbeslag deze beperkingen niet kent en dus ook gelegd kan worden op spaarrekeningen en op rekeningen van rechtspersonen. Ook kan het vereenvoudigde derdenbeslag een groter bedrag treffen. Ten tweede strekt de overheidsvordering zich uit tot de kredietruimte, terwijl dat voor het vereenvoudigde derdenbeslag niet geldt. Ten derde kan de betaaldienstverlener zich bij een overheidsvordering niet beroepen op verrekening, terwijl dat in beginsel bij een vereenvoudigd derdenbeslag wel het geval is. Ten slotte verschillen de beide procedures. Zo wordt de overheidsvordering uitgevoerd volgens de systematiek van de automatische incasso, terwijl dat bij het vereenvoudigd derdenbeslag niet het geval is.

De leden van de fractie van het CDA vragen of dit betekent dat de Belastingdienst nu grotere bedragen ineens kan invorderen. Ook het RB heeft een vraag gesteld over de mogelijkheid om op grotere bedragen beslag te leggen. Anders dan de overheidsvordering is het vereenvoudigde derdenbeslag onder een betaaldienstverlener inderdaad niet beperkt tot een maximumbedrag. Hetzelfde geldt echter voor het executoriale derdenbeslag. Als de Belastingdienst dus grotere bedragen dan € 500 in beslag wenst te nemen, dan dient hij daar op dit moment het instrument van het executoriale derdenbeslag voor in te zetten. Na invoering van de voorgestelde maatregel kan het executoriale derdenbeslag worden vervangen door een vereenvoudigd derdenbeslag. De procedure van het derdenbeslag wordt met de voorgestelde maatregel dus vereenvoudigd, maar de bevoegdheden van de Belastingdienst worden daarmee niet uitgebreid.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoeveel loonvorderingen en overheidsvorderingen hebben plaatsgevonden in 2016. In 2016 zijn er 56.059 loonvorderingen gedaan. Voorts zijn er in 2016 300.258 overheidsvorderingen gedaan, waarvan er 156.068 (gedeeltelijk) doel hebben getroffen.

De leden van de fracties van het CDA en GroenLinks vragen hoe vaak het voorkomt dat een belastingschuldige overige vorderingen heeft. De Belastingdienst heeft geen overzicht van het aantal belastingschuldigen met een vordering op derden. Wel blijkt uit de gegevens van de Belastingdienst dat er in 2016 ongeveer 12.000 executoriale derdenbeslagen zijn gelegd.

#### *14.2. Vervallen schorsende werking fiscaal verzet*

De leden van de fractie van de VVD vragen welke problemen de schorsende werking van het fiscale verzet veroorzaakt. Het aantal verzetsprocedures is in de jaren 2015 en 2016 sterk gestegen ten opzichte van de jaren daarvoor. In 2015 en 2016 werden 121 respectievelijk 120 verzetsprocedures ingesteld, terwijl er in de jaren 2004 tot en met 2014 gemiddeld 59 verzetsprocedures per jaar werden ingesteld. Ook het aantal gevallen waarin de zaak niet werd aangebracht bij de rechtbank, dat wil zeggen niet werd ingediend waardoor de zaak op de agenda van de rechtbank komt, steeg in 2015 en 2016 fors. De toename van het aantal verzetsprocedures, die in slechts een zeer gering aantal gevallen gegrond worden verklaard, leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en tot vertraging bij de inning van belastingschuld. Daarnaast acht het kabinet het maatschappelijk ongewenst dat de fiscale verzetsprocedure oneigenlijk gebruikt wordt als verdragingsmiddel.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat in 1990 de aanleiding was om de schorsende werking in de wet op te nemen. De automatische schorsende werking van het fiscale verzet is in 1990 bij nota van wijziging opgenomen in de wet naar aanleiding van een verzoek van de leden van de fractie van de PvdA.<sup>35</sup> De achtergrond van dat verzoek heb ik niet kunnen achterhalen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom de schorsende werking niet wordt bekeken in combinatie met de mogelijkheid tot beroep en bezwaar in het kader van de rechtsbescherming. Ook vragen deze leden welk traject er op dit moment loopt met betrekking tot beroep en bezwaar en wanneer dat is/wordt afgerond. De tenuitvoerlegging van een dwangbevel geschiedt niet bij beschikking, waartegen bezwaar en beroep

<sup>35</sup> Kamerstukken II 1988/89, 20 588, nr. 9, blz. 22.

bij de fiscale rechter mogelijk is, maar geschiedt bij deurwaardersexploot waartegen een verzetsprocedure bij de burgerlijke rechter openstaat. Er is destijds bewust voor een civiele procedure gekozen omdat ook de dwanginvordering veelal geschiedt op basis van de procedurevoorschriften van het civiele recht. Er loopt in het kader van de dwanginvordering geen traject om een bezwaar- en beroepsprocedure in te voeren. Wel is in het Belastingplan 2017 de rechtsbescherming bij verzoeken om uitstel en kwijtschelding gewijzigd. Deze wijziging treedt bij koninklijk besluit in werking, naar verwachting per 1 januari 2019. De administratieve beroepsprocedure bij de directeur wordt dan vervangen door de mogelijkheid van bezwaar bij de ontvanger en beroep bij de fiscale rechter.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de nadelige gevolgen van de voorgestelde maatregel kunnen zijn voor de belastingschuldige en welke problemen er kunnen ontstaan bij bedrijven als gevolg van deze maatregel. Ook vragen deze leden welke waarborgen er zijn om te voorkomen dat mensen bijvoorbeeld (onterecht) zonder woning eindigen. De nadelige gevolgen voor de belastingschuldige kunnen zijn dat hij zelf initiatief moet nemen om de tenuitvoerlegging hangende een verzetsprocedure te schorsen, terwijl dat onder de huidige regeling automatisch gebeurt. Indien hij dit initiatief tijdig neemt kan hij de rechter tijdig verzoeken om schorsing van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel in de verzetsprocedure zelf. Indien hij het initiatief pas neemt vlak voor bijvoorbeeld de datum van de executoriale verkoop van zijn in beslag genomen zaken, dan dient hij hiervoor een separate kortgedingprocedure aan te spannen. Laatstgenoemde procedure zal extra kosten voor de belastingschuldige met zich meebrengen. Wel kan er aanspraak gemaakt worden op een tegemoetkoming in die kosten, via een kostenveroordeling van de Belastingdienst, in gevallen waarin de belastingschuldige in het gelijk wordt gesteld. De rechter bepaalt of en tot welke hoogte de belastingschuldige voor een dergelijke tegemoetkoming in aanmerking komt. De genoemde nadelen gelden zowel voor burgers als voor bedrijven. Noch burgers, noch bedrijven worden echter beperkt in hun mogelijkheden om dwanginvorderingsmaatregelen door de Belastingdienst ter toetsing aan de rechter voor te leggen. Dat laatste geldt ook als het de executoriale verkoop van een woning betreft.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen wat de precieze last of drempel voor de belastingschuldige is om schorsende werking aan te vragen. Ook vragen de leden van de fractie van de VVD welke kosten aan een dergelijke procedure zijn verbonden en in hoeverre de procedure korter is. Als de belastingschuldige tijdig initiatief neemt waardoor hij de rechter in de verzetsprocedure zelf kan verzoeken om schorsende werking aan het verzet te verbinden, dan zijn de extra kosten voor hem relatief gering. Als de belastingschuldige zich pas vlak voor een executoriale verkoop tot de rechter wendt, dan zal hij een kortgedingprocedure moeten aanspannen met het verzoek om schorsende werking aan het verzet te verlenen. De kosten van deze kortgedingprocedure bestaan uit het griffierecht en de extra advocaatkosten. Het griffierecht bedraagt € 618 voor niet-natuurlijke personen, € 287 voor natuurlijke personen en € 78 voor onvermogens. De advocaatkosten hangen af van het uurtarief van de advocaat en de complexiteit van de zaak. In alle gevallen kan de rechter, via een kostenveroordeling van de Belastingdienst, bepalen dat de belastingschuldige (gedeeltelijk) tegemoet wordt gekomen in de kosten. Dit zal de rechter alleen doen als hij de belastingschuldige in het gelijk stelt. De kortgedingprocedure, waarin een uitspraak doorgaans binnen twee weken na de zitting wordt gedaan, is een aanzienlijk kortere procedure dan de fiscale verzetsprocedure zelf.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre het vervallen van de schorsende werking leidt tot dezelfde vertraging als onder de huidige regeling. Het vervallen van de schorsende werking dwingt de belasting-schuldige tot het tijdig nemen van initiatief. Als hij dit niet doet, dan kan de Belastingdienst de voorgenomen dwanginvorderingsmaatregelen voortzetten. Het probleem onder de huidige regeling is dat de belasting-schuldige bijvoorbeeld daags, of soms zelfs enkele uren, voor een executoriale verkoop een verzetsdagvaarding betekent. De Belastingdienst moet dan het initiatief nemen om de schorsende werking aan het verzet te ontzeggen, maar heeft daarvoor niet voldoende tijd meer, waardoor de dwanginvorderingsmaatregelen, bijvoorbeeld de executoriale verkoop, opgeschort of geannuleerd moeten worden. Het vervallen van de schorsende werking zal daarom in veel gevallen tot minder vertraging en minder extra kosten leiden bij het nemen van invorderingsmaatregelen dan de huidige regeling doet.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoeveel vertraging het fiscale verzet gemiddeld oplevert in de zaken waarin het fiscale verzet niet behandeld is of niet gegrond is verklaard. Gemiddeld heeft in de afgelopen jaren een fiscaal verzet dat door de rechter ongegrond is verklaard de invordering met ongeveer een jaar vertraagd. Als het verzet niet bij de rechtbank wordt aangebracht, is gemiddeld genomen sprake van een vertraging van enkele maanden (de procedure is aanhangig tot twee weken na de aangezegde rechtsdag). De vertraging kan echter verder oplopen doordat – nadat de invordering weer is opgestart – opnieuw verzet wordt ingesteld. Dat gebeurt in toenemende mate. In andere gevallen waarin het niet tot een inhoudelijke beoordeling van het verzet door de rechter is gekomen, kan niet worden aangegeven tot welke (gemiddelde) vertraging in de invordering het verzet heeft geleid. In veel van deze gevallen is het faillissement van de belastingsschuldige uitgesproken nadat het verzet is ingesteld, waarmee de mogelijkheid voor de ontvanger is komen te vervallen de dwangbevelen waartegen het verzet is gericht ten uitvoer te leggen. De ontvanger heeft verder ook zaken minnelijk geregeld met belastingsschuldigen, waarna er geen sprake meer is van voortzetting van de invordering.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke kosten het verzet met zich meebrengt voor de ontvanger. De kosten van het fiscaal verzet voor de Belastingdienst bestaan uit advocaatkosten van gemiddeld € 10.000 per zaak. Daarnaast brengt het annuleren van reeds geplande executoriale verkopen kosten met zich mee. Laatstgenoemde kostenpost wordt niet apart geregistreerd.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de oorzaak is van het feit dat betaling van de opgelopen schuld veelal niet meer tot de mogelijkheden behoort, wanneer de periode van schorsing door de rechter is beëindigd. Gedurende de verzetsprocedure loopt de belastingsschuld doorgaans verder op. Immers, een ondernemer in betalingsmoeilijkheden kan vaak ook zijn lopende omzet- en loonbelastingverplichtingen niet voldoen. Daarnaast geldt dat de Belastingdienst tijdens de verzetsprocedure in de praktijk meestal geen ander verhaal veilig kan stellen. Na afloop van de verzetsprocedure is dus de belastingsschuld vaak hoger geworden, zijn de verhaalsmogelijkheden minder geworden en zijn de financiële omstandigheden van de belastingsschuldige doorgaans nog slechter geworden. Gedurende de verzetsprocedure blijven reeds gelegde beslagen wel van kracht. Als de belastingsschuldige dus in verzet komt tegen de executoriale verkoop van zijn in beslag genomen woning, dan kan hij deze woning tijdens de verzetsprocedure niet vrij van beslag verkopen. Andere schuldeisers kunnen zich wel verhalen op de woning,

maar moeten rekening houden met het reeds door de Belastingdienst gelegde beslag.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het kabinet aangeeft dat de belastingschuldige in bezwaar en beroep kan gaan tegen de aanslag, terwijl dat geen schorsende werking (meer) heeft voor de betalingsplicht. Het kabinet heeft met die toevoeging aan willen geven welk arsenaal aan rechtsmiddelen de belastingschuldige ter beschikking staat in het gehele traject van het opleggen van de belastingaanslag tot het invorderen ervan. Ook is van belang dat de Belastingdienst de belastingschuldige doorgaans (beleidsmatig) uitstel van betaling van de belastingaanslag verleent gedurende de loop van een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de aanslag.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom het kabinet de nadruk legt op het oneigenlijke gebruik van het aantekenen van verzet. Uit de cijfers en de praktijkervaring van de Belastingdienst blijkt dat het vaak voorkomt dat belastingschuldigen de automatische schorsing van verzet gebruiken om uitstel van betaling van belastingschuld te verkrijgen. De gronden van het verzet zijn in deze situaties vaak evident kansloos en het verzet wordt bijvoorbeeld vlak voor een executoriale verkoop ingesteld. Hoewel het verkrijgen van uitstel van betaling vanuit het perspectief van de belastingschuldige een begrijpelijk en legitiem doel is, meent het kabinet dat deze handelwijze oneigenlijk en maatschappelijk ongewenst is. Oneigenlijk omdat de verzetsprocedure hiervoor niet bedoeld is. Deze is bedoeld om rechtsbescherming te bieden aan belastingschuldigen die een gegronde reden voor verzet hebben. Ongewenst bovendien omdat deze belastingschuldigen met het niet formeel, maar wel feitelijk verkregen uitstel van betaling een liquiditeitsvoordeel hebben ten opzichte van andere belastingschuldigen die hun belastingschuld wel tijdig betalen. Ook leidt het vaak tot het verder oplopen van belasting-schulden. De voorgestelde maatregel heeft dan ook niet alleen een besparing in de uitvoeringskosten tot doel, maar ook het voorkomen van oneigenlijk gebruik van de verzetsprocedure.

De leden van de fractie van D66 vragen of het opheffen van de schorsende werking van fiscaal verzet geen schade doet aan de individuele gevallen waarvan het fiscaal verzet gegrond wordt verklaard. Ook de leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de mate van rechtsbescherming. Het kabinet is van mening dat de rechtsbescherming voldoende blijft gewaarborgd. De mogelijkheid van een fiscale verzetsprocedure blijft onverkort bestaan. Ook blijft de mogelijkheid van het schorsen van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel hangende de verzetsprocedure bestaan, alleen gebeurt die schorsing niet langer automatisch; de belastingschuldige kan de rechter in de verzetsprocedure zelf, of in kort geding, verzoeken om schorsende werking te verlenen aan het verzet.

De leden van de fractie van D66 vragen welke maatregelen het kabinet neemt, mocht het opheffen van de schorsende werking van verzet toch schade, zoals financiële problemen, veroorzaken voor deze individuele gevallen. In gevallen waarin de Belastingdienst, achteraf bezien, ten onrechte dwanginvorderingsmaatregelen heeft genomen, is de Belastingdienst gehouden de schade die de belastingschuldige daardoor heeft geleden te vergoeden. Deze schade kan onder omstandigheden ook (een deel van) de kosten van een kortgedingprocedure omvatten. Voor aanvullende maatregelen ziet het kabinet geen aanleiding.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen om wat voor zaken het ging in de 2% van de gevallen dat het fiscale verzet terecht werd verklaard. De rechter heeft het fiscale verzet in de jaren 2004 tot en met

2016 in 14 zaken (gedeeltelijk) gegrond verklaard. In een aantal van deze zaken was een (beslag)formaliteit niet nageleefd: een dwangbevel was niet op de juiste wijze betekend, er was voorafgaand aan de beslaglegging geen hernieuwd bevel tot betaling gedaan of er was beslag gelegd terwijl er nog niet was beslist op een verzoek om uitstel van betaling. In één geval was beslag gelegd mede op grond van dwangbevelen waartegen al een fiscaal verzet was ingesteld. In andere zaken had de ontvanger de belastingschuldige nog (enig) uitstel van betaling moeten toestaan. Ook is eenmaal een beroep op verjaring gehonoreerd (in die zaak loopt momenteel nog hoger beroep). In twee zaken is geoordeeld dat de ontvanger de executie niet had mogen doorzetten in weerwil van de schorsende werking van het ingestelde verzet, terwijl de eigenlijke verzetsgronden als evident kansloos zijn aangemerkt.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen wat er was gebeurd met deze mensen als zij geen gebruik hadden kunnen maken van fiscaal verzet. Ook na het vervallen van de schorsende werking van verzet kunnen belastingschuldigen een fiscale verzetsprocedure instellen. Na inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel zullen deze mensen de rechter echter zelf moeten verzoeken om het verlenen van schorsende werking aan het verzet. Ze kunnen dat in de verzetsprocedure doen of, indien er bijvoorbeeld nog maar enkele dagen resteren voor een geplande executoriale verkoop, in een separaat kort geding.

De NOB vraagt naar aantallen verzetsprocedures per jaar, omdat dit meer inzicht zou kunnen geven in de daadwerkelijke omvang van de problemen. De aantallen verzetsprocedures per jaar zijn in de hierna volgende tabel opgenomen.

**Tabel 3. Aantal verzetsprocedures**

Jaar	Aantal verzetsprocedures
2004	45
2005	65
2006	88
2007	61
2008	70
2009	65
2010	30
2011	49
2012	49
2013	65
2014	66
2015	121
2016	120

De NOB vraagt waarom de ontvanger het slechts in 184 van de 868 gevallen nodig heeft gevonden om de schorsende werking te doorbreken. Redenen waarom de ontvanger in lang niet alle gevallen de schorsende werking van het verzet via kort geding wenst te doorbreken zijn onder meer het feit dat de ontvanger het belang te gering vindt en het feit dat de ontvanger om opheffing van de schorsende werking verzoekt in de verzetsprocedure zelf, omdat er bijvoorbeeld onvoldoende tijd is om nog een kortgedingprocedure aan te spannen voor de geplande executoriale verkoop. Dat laatste doet zich voor als de verzetsprocedure pas enkele dagen of uren voor de verkoop wordt ingesteld.

De NOB vraagt of in de besparing in de uitvoeringskosten het sneller innen en het risico op aansprakelijkheid voor vroegtijdige executie zijn meegenomen. De besparing als gevolg van het sneller innen is niet meegenomen in het bedrag van de besparing in de uitvoeringskosten. Laatstgenoemd bedrag is het saldo van de besparing op advocaatkosten

(€ 450.000) en de extra kosten als gevolg van kortgedingprocedures die door de belastingschuldige zullen worden ingesteld (€ 95.400). Het risico van aansprakelijkheid voor vroegtijdige executie is verwaarloosbaar geacht en om die reden ook niet meegenomen in de besparing op de uitvoeringskosten.

Het RB verzoekt om inzicht te geven in het aantal gevallen waarin de schorsende werking tot oninbaarheid van de belastingschulden heeft geleid en om welke bedragen het dan gaat. Exacte cijfers waaruit blijkt hoe vaak en tot welk bedrag de Belastingdienst schulden oninbaar heeft moeten lijden als direct gevolg van de automatische schorsende werking, zijn niet voorhanden.

#### *14.3. Uitbreiding mededelingsplicht bodemzaak*

De leden van de fractie van de VVD vragen in welke mate de Belastingdienst niet in staat is het bodemrecht uit te oefenen. In 2013 is de meldingsregeling geïntroduceerd om uitholling van het bodemrecht te voorkomen. Pandhouders en andere derden die het voornemen hebben handelingen te verrichten of te laten verrichten die tot gevolg hebben dat een bodemzaak niet langer als bodemzaak kwalificeert, moeten dit op grond van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) mededelen aan de Belastingdienst. Drie jaar na invoering van die meldingsregeling lijkt het doel ervan niet te worden bereikt. Dit laat zich illustreren door het feit dat de Belastingdienst in het jaar 2016 in minder dan 2% van de bedrijfsliquidaties als gevolg van faillissement een mededeling heeft ontvangen. In de meeste faillissementen is sprake van zekerheidsstelling, vaak via pand of hypotheek. Bij een groot deel van de faillissementen waarbij een pandrecht is gevestigd, zijn bodemzaken aanwezig. De Belastingdienst zou in een hoger percentage van de faillissementen een mededeling verwachten. Als reden voor het niet doen van een mededeling wordt door de pandhouders vaak aangevoerd dat er geen sprake was van een voornemen tot handelen van de pandhouder, maar dat de pandgever zelf de verpande zaak heeft verplaatst of verkocht. De uitbreiding van de mededelingsplicht naar belastingschuldigen (hiervoor aangeduid met pandgever) moet ertoe bijdragen dat de Belastingdienst het bodemrecht vaker succesvol kan uitoefenen.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre er straks sprake is van een dubbele mededelingsplicht. De leden van de fractie van het CDA vragen of er geen dubbele mededeling plaatsvindt in het geval de pandhouder de handeling door de belastingschuldige (pandgever) laat verrichten en of de belastingschuldige zich voldoende van zijn mededelingsplicht bewust is. Het bodemrecht geeft de Belastingdienst het recht om bepaalde zaken die gebruikt worden door een belastingschuldige, zogenoemde bodemzaken, te verkopen en de opbrengst af te boeken op diens openstaande belastingschulden. Bodemzaken zijn zaken van een derde of zaken van de belastingschuldige waarop een derde recht heeft, die zich bevinden in een gebouw of op een terrein van de belastingschuldige. In de onderhavige maatregel wordt voorgesteld wordt om de mededelingsplicht voortaan ook voor de belastingschuldige te laten gelden. Als het gaat om een pandhouder die de belastingschuldige opdracht heeft gegeven de bodemzaak te vervreemden, oftewel om een pandhouder die de handeling laat verrichten, dan zijn zowel de pandhouder als de belastingschuldige na inwerkingtreding van de onderhavige maatregel verplicht tot het doen van mededeling en is er inderdaad sprake van een dubbele mededelingsplicht. Deze dubbele mededelingsplicht is volgens het kabinet nodig omdat het voor de Belastingdienst moeilijk te bewijzen is dat de pandhouder de belastingschuldige (pandgever) de opdracht heeft gegeven de bodemzaak te

vervreemden of te verplaatsen, en hem daartoe niet de keuze heeft gelaten. Pandhouders maken in de huidige situatie gebruik van deze zware bewijslast door te stellen dat de belastingschuldige – waarvoor geen mededelingsplicht gold – zelf het voornemen tot handelen had. Door de mededelingsplicht uit te breiden naar de belastingschuldige speelt dat probleem niet langer, omdat in die gevallen (ook) de belastingschuldige verplicht wordt tot het doen van mededeling. In de meeste situaties is er echter geen sprake van een dubbele mededelingsplicht. Als alleen de pandhouder het voornemen heeft tot een handeling omtrent de bodemzaak ligt de mededelingsplicht bij de pandhouder. Heeft alleen de belastingschuldige dit voornemen, dan ligt de mededelingsplicht bij de belastingschuldige. In deze situaties zal er dus geen sprake van een dubbele mededelingsplicht.

De leden van de fractie van de VVD stellen vragen over de toezichthoudende rol van de pandhouder. De pandhouder heeft in dit verband geen toezichthoudende rol. Voor de pandhouder geldt een mededelingsplicht voor het geval hij zelf het voornemen heeft zijn rechten met betrekking tot de bodemzaak uit te oefenen dan wel (hijzelf) het voornemen heeft enigerlei andere handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak.

De leden van de fractie van het CDA stellen verder vragen over de toepassing van het bodemrecht. Het begrip «bodemzaken» leidt zelden tot discussie. Het gaat bij bodemzaken – afgezien van de agrarische duiding «ingeoogste of nog niet ingeoogste vruchten» – vrijwel uitsluitend om inventariszaken (machines; computers; meubilair; kantoor machines et cetera) en niet om voorraden (grondstoffen, gereed product en halfproducten).

De leden van de fractie van het CDA vragen wat voor soort bodemzaken vaak worden aangetroffen. Bij bodemzaken gaat het om zaken van derden of zaken van de belastingschuldige waarop een derde recht heeft, die zich duurzaam op de bodem (van de onderneming) bevinden en dienen tot «stoffering» van de onderneming. Dat wil zeggen dat zij dienen tot duurzaam en blijvend gebruik in de onderneming. Het gaat dan bijvoorbeeld om inventariszaken zoals machines, losse kasten, toonbanken in een winkel, roerende zaken in een fabriek, kantoormeubilair en kantoor machines (computers).

De leden van de fractie van het CDA vragen of een belastingschuldige die zijn machines heeft verpand aan een financier de verkoop van een machine moet mededelen aan de Belastingdienst. In situaties waarin de belastingschuldige het voornemen heeft om zelf tot verkoop van bijvoorbeeld een verpande machine over te gaan, moet de belastingschuldige dat voornemen inderdaad mededelen aan de Belastingdienst. Overigens kan mededeling van een voornemen als hiervoor bedoeld achterwege blijven als het gaat om handelingen in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep (bij voorbeeld de vervanging van een of meerdere «bodemzaken» in het kader van de normale bedrijfsuitoefening) of als het zaken betreffen met een waarde van minder dan € 10.000.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de financier, ingeval de belastingschuldige in gebreke blijft met het nakomen van de mededelingsplicht, aangifte moet doen van een strafbaar feit. Dit is niet het geval. Het niet nakomen van de mededelingsplicht is niet strafbaar gesteld.



## 15. Toegang tot de antiwitwasinlichtingen

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen waarom het kabinet de toegang voor de Belastingdienst tot antiwitwasinlichtingen van financiële instellingen op de BES-eilanden niet direct in het wetsvoorstel Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot antiwitwasinlichtingen<sup>36</sup> heeft opgenomen. Met laatstgenoemd wetsvoorstel vindt een zuivere implementatie plaats van Richtlijn (EU) 2016/2258<sup>37</sup>. Die richtlijn bindt alleen het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk der Nederlanden en niet de BES-eilanden. De uiterste implementatiedatum van genoemde richtlijn is 31 december 2017. Mede om die datum te halen, is een zuivere implementatie geboden.<sup>38</sup> In verband met onder meer de Wet raadgevend referendum zou de implementatiedatum (onnodig) in het gedrang komen als niet van een zuivere implementatie sprake was geweest. Over een wet kan namelijk geen referendum worden gehouden als die wet *uitsluitend* de implementatie van een EU-richtlijn betreft. Het wetsvoorstel Wet implementatie EU-richtlijn toegang belastingautoriteiten tot antiwitwasinlichtingen voorziet aldus (in navolging van de richtlijn) uitsluitend in toegang tot de antiwitwasinlichtingen voor de Belastingdienst ter controle van de CRS-gegevens die Nederland aan andere EU-lidstaten moet verstrekken. In het onderhavige wetsvoorstel is vervolgens voorzien in de toegang tot antiwitwasinlichtingen ten behoeve van de CRS-gegevens voor derde landen en ten behoeve van de gegevensuitwisseling op basis van de CRS van de BES-eilanden met andere landen, aangezien het voor een effectieve controle van die CRS-gegevens ook van belang is dat de Belastingdienst desgevraagd toegang verkrijgt tot die inlichtingen.

De leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre de tekst «desgevraagd toegang» geïnterpreteerd moet worden. Voorgesteld wordt, kort gezegd, dat de Belastingdienst<sup>39</sup> desgevraagd op een door hem te bepalen wijze toegang verkrijgt tot bepaalde antiwitwasinlichtingen ten behoeve van de controle van CRS-gegevens. Dat de Belastingdienst de toegang «desgevraagd» verkrijgt, houdt in dat de verplichting om de toegang te verlenen pas ontstaat op het moment dat de Belastingdienst daarom heeft gevraagd. Het woord «desgevraagd» markeert met andere woorden het moment waarop de verplichting ontstaat. De toegang dient te worden verleend op een door de Belastingdienst te bepalen wijze. Bij de keuze voor de wijze waarop de toegang dient, zoals vermeld, te worden verleend, wordt evenwel vanzelfsprekend de redelijkheid in acht genomen en gelden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit betekent dat in de praktijk in goed overleg met de betreffende financiële instellingen zal worden bekeken hoe de toegang het beste kan worden verleend.<sup>40</sup>

## 16. Algemene wet inzake rijksbelastingen

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de gedragseffecten van de maatregel om de inkeerregeling af te schaffen. Het afschaffen van de inkeerregeling zal naar verwachting geen grote effecten meer hebben op het aantal mensen dat in het verleden belasting heeft ontdoken en in aanloop naar de afschaffing alsnog van de regeling

<sup>36</sup> Zie voetnoot 1.

<sup>37</sup> Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten (PbEU 2016, L 342/1).

<sup>38</sup> Zie ook de Aanwijzingen voor de regelgeving, nr. 331.

<sup>39</sup> In de wettekst wordt de Minister van Financiën genoemd. De bedoelde bevoegdheid zal worden gemandateerd aan de Belastingdienst.

<sup>40</sup> Zie verder Kamerstukken II 2016/17, 34 771, nr. 3, blz. 10.

gebruik zal maken. Door de stapsgewijze verhoging van de boete zijn, naar mag worden aangenomen, de meeste belastingplichtigen die tot inkeer te bewegen waren al daartoe overgegaan. De resterende groep die tot inkeer te bewegen was is bij elke stap kleiner geworden, zodat het aantal inkeerders de afgelopen jaren fors is afgenomen.

De voorgestelde wetwijziging kan wel een effect hebben op potentiële toekomstige belastingontduikers. Door het afschaffen van de inkeerregeling zal het risico voor hen groter worden, waardoor zij eerder compliant gedrag zullen vertonen. Hoe groot dit effect zal zijn is moeilijk in te schatten.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een inschatting hoeveel geld zwartsparenders nog in het buitenland hebben dat niet in het vizier van de Belastingdienst is. Het kabinet heeft geen inschatting van de hoeveelheid geld van zwartsparenders dat nog in het buitenland is gestald en niet in het vizier van de Belastingdienst is. Het kabinet waagt zich ook niet aan het maken van een inschatting.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat de inkeerregeling over meer gaat dan alleen het verzwijgen van buitenlandse vermogens. Het klopt dat de inkeerregeling niet is beperkt tot verzwegen buitenlands vermogen. Zo kan het ook gaan om opzettelijk verzwegen omzet die later alsnog bij de Belastingdienst wordt aangegeven of om in de belastingaangifte ten onrechte opgevoerde hypotheekrenteaf trek. In al deze gevallen betreft het belastingplichtigen die opzettelijk of grofschuldig de belastingwetgeving hebben overtreden en dit op een later moment bij de Belastingdienst melden. Deze leden vragen ook wat de gevolgen zijn van afschaffing van de inkeerregeling. Zoals in de memorie van toelichting uitvoerig is beschreven wordt voor inkerende belastingfraudeurs over alle belasting- of boekjaren een bestuurlijke boete opgelegd of komen diegenen mogelijk voor strafvervolging in aanmerking. Er zal echter voor inkeerders, conform het bestaande boetebeleid, nog steeds boetematiging plaatsvinden ten opzichte van andere overtreders.

De leden van de fractie van de VVD vragen of afschaffing van de inkeerregeling proportioneel is voor particulieren of bedrijven. De inkeerregeling is een coulanceregeling voor (rechts)personen die opzettelijk of grofschuldig de belastingwetgeving hebben overtreden en dat melden bij de Belastingdienst. Het gaat om situaties van, vaak langdurende, belastingfraude. Het kabinet acht het geboden om – helemaal nu al bijna twee decennia de mogelijkheid tot gebruikmaking van de inkeerregeling bestaat – de maatschappij het signaal te geven dat belastingfraude dusdanig laakbaar is dat dat in alle gevallen wordt bestraft. Zoals ik hiervoor aangaf, zal nog steeds in boetehoogte worden gedifferentieerd tussen de overtreder die zich meldt bij de Belastingdienst en degene die dat niet doet. Ik vind het van belang om te benadrukken dat het in inkeersituaties, ook al is de regeling daartoe niet beperkt, regelmatig gaat om vermogen dat in het buitenland wordt aangehouden. De Belastingdienst heeft in die gevallen de bevoegdheid om maximaal twaalf jaren na te vorderen. De ervaring leert dat inkeerders vaak gedurende lange(re) tijd dan die twaalf jaren niet aan de belastingwetgeving hebben voldaan. Dit heeft tot gevolg dat de Belastingdienst ook bij inkeer toch niet (meer) over alle belasting- of boekjaren waarover de belastingontduiking heeft plaatsgevonden kan navorderen. Dit is een van de redenen, zo antwoord ik de leden van de fractie van het CDA, dat – ondanks dat over oude belasting- of boekjaren geen navorderingsaanslag meer kan worden opgelegd – ook het aantal ontduikingsjaren voor 2018 meeweegt bij het besluit om over te gaan tot strafvervolging.

De leden van de fractie van de VVD vragen of andere maatregelen, zoals verhoging van vergrijpboeten, in plaats van deze maatregel zijn overwogen. De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen of de voorgenomen afschaffing van de inkeerregeling een mooie aanleiding is om de vergrijpboete na twee jaar te verhogen. Een doel van afschaffing van de inkeerregeling is het vergroten van het verschil in behandeling tussen degene die jarenlang niet aan zijn belastingverplichtingen voldoet en degene die wel jaar in jaar uit de verschuldigde belasting betaalt. Dit gebeurt door het mogelijk te maken om over alle belastingjaren waarin belastingfraude heeft plaatsgevonden een bestuurlijke boete op te leggen en eventueel over te gaan tot strafvervolging. Door afschaffing van de inkeerregeling geldt voor alle ontduikingsjaren ook hetzelfde boetepercentage; de termijn van twee jaar is niet meer relevant. Het opleggen van een vergrijpboete is een vorm van individuele straftoemeting. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst zijn hiervoor uitgangspunten opgenomen, in de zin dat dit besluit per bestuurlijke boete een bepaald basispercentage van het wettelijke maximum aangeeft, dat de inspecteur afhankelijk van de concrete omstandigheden in het individuele geval kan verhogen of verlagen. Daarmee wordt recht gedaan aan het algemene beginsel dat een bestuurlijke boete effectief en proportioneel dient te zijn. Dit algemene beginsel brengt dus mee dat er grenzen zijn aan de hoogte van een op te leggen bestuurlijke boete. Om die reden heeft het ook niet per se effect om het wettelijk maximum van een bestuurlijke boete verder te verhogen. Bovendien biedt het huidige beleid naar mijn mening in het algemeen nog voldoende ruimte om – indien de concrete omstandigheden van het individuele geval daartoe aanleiding geven – een hogere boete op te leggen. Met ingang van 1 juli 2016 is bijvoorbeeld, in reactie op de Panama Papers besloten om de basisvergreijpboete(n) bij inkeer in het beleid te verhogen van twintig procent tot veertig procent van het wettelijke maximum (dus 120 procent van de verschuldigde belasting) ingeval het box 3-vermogen betreft.<sup>41</sup> Deze verhoging weerspiegelt de ernst van de overtreding in algemene zin en biedt de inspecteur tevens voldoende mogelijkheid om in een bijzonder geval een hogere vergreijpboete op te leggen tot 100 procent van het wettelijke maximum. In dit kader is niet overwogen om deze vergreijpboete verder te verhogen.

De leden van de fractie van het CDA geven aan dat de inkeerregeling er is voor iedereen die binnen twee jaar een foutieve of onvolledige aangifte herstelt en vragen zich af wat het met de belastingmoraal doet als er geen veilige mogelijkheid meer bestaat om een fout in de aangifte te herstellen. Om een vergreijpboete op te kunnen leggen moet sprake zijn van opzet of grove schuld van de belastingplichtige. Hiervan is geen sprake indien die belastingplichtige per ongeluk een fout heeft gemaakt in zijn belastingaangifte. Het herstellen van een fout blijft dus mogelijk zonder dat de belastingplichtige in dit geval voor een vergreijpboete hoeft te vrezen.

De leden van de fractie van het CDA geven het voorbeeld van een belastingplichtige die in zijn belastingaangifte vergeet de bankrekening van zijn kind op te geven of in de hypotheekrenteaf trek een fout maakt en daar bij de aangifte van het volgende jaar achter komt. Deze leden vragen of het kabinet het wenselijk acht dat die belastingplichtige deze fout herstelt. Vanzelfsprekend acht het kabinet het wenselijk dat de belastingplichtige die fout herstelt. Indien de belastingplichtige een dergelijke fout herstelt, zal de Belastingdienst daarvoor geen vergreijpboete opleggen. Er is dan namelijk geen sprake van opzet of grove schuld met betrekking tot het onjuist doen van die belastingaangifte. Het kabinet acht het, in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van het CDA,

<sup>41</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/nieuws/2016/04/12/wiebes-verdubbelt-boete-voor-belastingontduikers>.

onwenselijk dat een belastingplichtige bij vrijwillige verbetering in alle gevallen zeker weet dat geen vergrijpboete wordt opgelegd. Indien de inkeerregeling blijft bestaan, bestaat voor belastingplichtigen onvoldoende prikkel om tijdig aan de fiscale verplichtingen te voldoen. Het blijft vanzelfsprekend aan de Belastingdienst om te bewijzen dat sprake is geweest van opzet of grove schuld op het onjuist doen van de belastingaangifte. Dit geldt ook voor de door de leden van de fractie van het CDA geschetste situatie waarin een belastingplichtige ten onrechte dacht een pleitbaar standpunt te hebben.

De leden van de fractie van het CDA vragen of is overwogen om de inkeerregeling alleen te laten vervallen voor het inkeren voor verzwegen buitenlands vermogen. Het kabinet geeft in de memorie van toelichting bij deze maatregel aan dat, naast de toegenomen pakkans ten aanzien van buitenlands vermogen, de gewijzigde maatschappelijke opvattingen over belastingontduiking een belangrijke rol spelen. De opvatting dat eenieder tijdig en correct aan zijn fiscale verplichtingen dient te voldoen verhoudt zich slecht tot de beperking van afschaffing van de inkeerregeling tot verzwegen buitenlands vermogen.

De leden van de fractie van de D66 vragen of een toename van het aantal inkeerders tot aan de afschaffing wordt verwacht en, zo ja, welke budgettaire gevolgen hiermee gemoeid zijn. Het verleden heeft geleerd dat het maken van een inschatting van het aantal inkeerders in aanloop naar een wijziging in het geldende regime lastig is. Wel moet worden bedacht dat – zoals hiervoor is aangegeven – door de verhoging van de boete het aantal inkeerders de afgelopen jaren al fors is afgenomen. De budgettaire gevolgen zijn evenmin in te schatten door de onzekerheid over het aantal mogelijke inkeerders tot aan het moment van afschaffing van de inkeerregeling.

## **17. Belastingwet BES**

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom vooruitlopend op de wijzigingen in het fiscale stelsel wel gekozen wordt voor een vrijstelling van de vastgoedbelasting voor onroerende zaken (niet zijnde woningen) van sociaal-culturele instellingen, charitatieve of culturele instellingen, van doelen voor de behartiging van het algemeen nut of sociaal belang of van organisaties van werkgevers en werknemers. Deze vrijstelling van vastgoedbelasting vloeit voort uit de kabinetsreactie op het rapport van de evaluatiecommissie Spies. Er is voor gekozen deze vrijstelling van vastgoedbelasting nu (in tegenstelling tot andere maatregelen) wel in te voeren, omdat de verwachting is dat de circa vijftien instellingen die in aanmerking komen voor de vrijstelling omvallen indien er niet op korte termijn een vrijstelling wordt verleend. Het omvallen van deze organisaties zou gezien hun grote maatschappelijke belang voor onrust zorgen. Bij uitstel zou de maatregel geen zin meer hebben. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD waarom juist deze organisaties en instellingen onder de vrijstelling vallen. Het gaat om instellingen die armlastig zijn en ter plaatse goede doelen nastreven (opvang / dagbesteding van bejaarden, begeleiding van jongeren, speeltuin, scouting, et cetera). Er is bewust gekozen voor een brede groep van organisaties en instellingen. In de praktijk gaat het om circa vijftien instellingen met een groot maatschappelijk belang.

## **18. Budgettaire aspecten**

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het kabinet verstaat onder materiële budgettaire effecten. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 zijn alleen maatregelen opgenomen met geen of

nauwelijks budgettaire gevolgen. Wanneer er geen budgettair effect is of de opbrengst op nihil wordt geraamd, dan wordt de maatregel opgenomen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. Van een nihil-opbrengst is sprake wanneer het budgettaire effect kleiner is dan € 0,5 miljoen. Hierbij wordt uitgegaan van het lastenrelevante effect.

## **19. Uitvoeringskosten Belastingdienst**

De leden van de fractie van D66 vragen op welke wijze de wijzigingen van de Registratiewet 1970 die samenhangen met de lopende digitalisering van de processen rond de registratie van notariële akten, die ook moeten bijdragen aan het efficiëntere gebruik van informatie door de Belastingdienst voor de uitvoering van de belastingwetgeving, leiden tot hogere uitvoeringskosten tot en met 2021. Deze leden vragen of deze uitvoeringskosten op den duur lager zullen worden. Er zijn structureel kosten verbonden aan het opvragen van akten in de algemene bewaarplaats en annexen en aan het beheren van de digitale infrastructuur. Voor beide maatregelen is de verwachting niet dat de uitvoeringskosten op den duur lager zullen worden. De beide maatregelen zorgen voor een vollediger informatiepositie van de Belastingdienst zodat beter onderbouwde keuzes in het toezicht kunnen worden gemaakt.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn van het zo laat herstellen van de omissie die is ontstaan bij de implementatie van de BTW-richtlijn. Het kabinet stelt voor om artikel 6i, tweede lid, van de Wet OB 1968 te schrappen. Dit artikel is een herhaling van een ander artikel. Per abuis is het betreffende artikel niet eerder geschrapt. Omdat het slechts een redactionele aanpassing is, heeft de voorgestelde aanpassing geen inhoudelijke gevolgen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of ondernemers zelf een verzoek moeten doen tot buiten toepassing verklaren van de brandstof-toeslagen of dat dit automatisch gebeurt. Tevens vragen deze leden of in een tabel de financiële gevolgen van deze extra toeslag voor personenauto's vanaf 2019 worden gegeven. Bij Wet uitwerking Autobrief II is geregeld dat er met ingang van 1 januari 2019 een toeslag op de MRB wordt geïntroduceerd voor dieselpersonen- en bestelvoertuigen indien zij een fijnstofuitstoot hebben van meer dan 5 mg/km. Deze fijnstoftoeslag geldt ook onverkort voor bestelauto's die zijn ingericht en worden gebruikt voor het vervoer van gehandicapte personen en voor het gelijktijdige vervoer van een niet-opvouwbaar rolstoel ten behoeve van die persoon en voor bestelauto's van ondernemers als bedoeld in artikel 7 van de Wet OB 1968. Door een fout in de verwijzing naar artikel 23 van de Wet MRB 1994 zal, zonder nader ingrijpen, onbedoeld niet alleen de fijnstoftoeslag gaan gelden voor de hiervoor genoemde bestelauto's voor gehandicapte personen en voor ondernemers, maar zullen ook de brandstoftoeslagen met ingang van 1 januari 2019 gaan gelden voor de hiervoor genoemde bestelauto's. Dit is echter nooit de bedoeling geweest. Door aanpassing van artikel XXVII van de Wet uitwerking Autobrief II wordt deze foutieve verwijzing hersteld. Aangezien de wetgeving inzake de fijnstoftoeslag pas met ingang van 1 januari 2019 van kracht is, zullen de houders van de genoemde bestelauto's niets merken van de foutieve verwijzing en het herstel van de verwijzing. De brandstoftoeslag is en blijft buiten toepassing voor bestelauto's voor gehandicapte personen en voor ondernemers. Er zijn dan ook geen financiële gevolgen van de brandstoftoeslag voor deze twee groepen te geven.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarvan de inwerkingtredingsdatum van het stroomlijnen van de invorderingsregelgeving voor belastingen en toeslagen afhankelijk is. De verwachte inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2019 is afhankelijk van de snelheid waarmee de Belastingdienst de benodigde automatiseringsaanpassingen kan doen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes