

Vergaderjaar 2020–2021

**35 573**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2021)**

**Nr. 6**

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

Ontvangen 20 oktober 2020

<b>Inhoudsopgave</b>	<b>blz.</b>
I. ALGEMEEN	1
1. Inleiding	1
2. Aanpassen overgangsrecht levensloopregeling	2
3. Verduidelijken berekeningswijze kleinschaligheidsinvesteringsaftrek	9
4. Verduidelijken afdrachtvermindering S&O met betrekking tot publieke kennisinstellingen	13
5. Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstripping-maatregel	15
6. Aanpassen overgangsrecht Natuurschoonwet 1928	17
7. Uitzondering voor het leggen van elektronisch derdenbeslag door de Belastingdienst	21
8. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	24
9. Uitvoeringskosten Belastingdienst	24
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	25
10. Overig	25

### **I. ALGEMEEN**

#### **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, de PvdA, en de SP. 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 fracties van de VVD en het CDA vragen om te reageren op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register belastingadviseurs (RB) en de Vereniging van Estate

Planners. De reactie op deze commentaren vindt zo veel mogelijk plaats waar dat onderwerp in deze nota aan bod komt.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA of het mogelijk was om de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel in het kader van spreiding van wetgeving al op te nemen in de Fiscale verzamelwet 2021. De leden van de fractie van de VVD vragen welke maatregelen in dit wetsvoorstel al uitgewerkt waren en eerder hadden kunnen worden getroffen. Ik wil vooropstellen dat ik de wens tot meer spreiding van fiscale wetgeving volledig onderschrijf en om die reden zo veel mogelijk fiscale maatregelen in de Fiscale verzamelwet 2021 heb opgenomen die in werking treden met ingang van 1 januari 2021. Dit betekent niet dat alle maatregelen die per 1 januari 2021 in werking moeten treden, daarin ook automatisch een plaats kunnen krijgen. De Fiscale verzamelwet 2021<sup>1</sup> is op 14 april 2020 aanhangig gemaakt bij uw Kamer en doorloopt niet een versneld wetgevingstraject als het pakket Belastingplan. De maatregelen voor de Fiscale verzamelwet 2021 zijn al in november 2019 voor advisering bij de Afdeling advisering van de Raad van State aangeboden. De maatregelen waren dus aanzienlijk eerder afgerond dan de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel. Omdat de Afdeling niet is gevraagd spoedadvies uit te brengen, duurt het langer dan bij het pakket Belastingplan (uiterlijk drie maanden in plaats van twee weken) voordat het advies wordt uitgebracht. Ook is meer tijd genomen voor het opstellen van het nader rapport. Door dit verschil in snelheid van de verschillende wetstrajecten komt het voor dat maatregelen die in het najaar 2019 nog niet volledig waren uitgekristalliseerd of waarvoor het pas na het in procedure brengen van de Fiscale verzamelwet 2021 de noodzaak tot het treffen van een maatregel met ingang van 1 januari 2021 duidelijk werd, niet in de Fiscale verzamelwet 2021 maar in onderhavig wetsvoorstel zijn opgenomen.

Verder geven de leden van de fractie van de VVD aan een toelichting op de technische aanpassingen rond het eigenwoningforfait en de motorrijtuigenbelasting te missen en vragen waarom deze aanpassing niet als zodanig zijn opgenomen in de memorie van toelichting. Op de eerste pagina van het algemeen deel van de memorie van toelichting wordt onder het laatste opsommingsteken aangegeven dat deze maatregelen worden toegelicht in het artikelsgewijze deel van de memorie van toelichting. Zoals gebruikelijk wordt per toelichting op een maatregel beoordeeld of het in het algemeen deel moet worden toegelicht of (uitsluitend in) het artikelsgewijze deel van de toelichting volstaat. Deze maatregelen worden toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen VIII en X. Ik verwijs u daarom graag naar de toelichting bij genoemde artikelen.

## **2. Aanpassen overgangsrecht levensloopregeling**

De leden van de fractie van de VVD begrijpen de maatregel rond de levensloopregeling. De leden wijzen wel op de schriftelijke vragen van het lid Ladders over dit onderwerp en vragen of deze schriftelijke vragen gelijktijdig met de nota naar aanleiding van het verslag van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021 kunnen worden beantwoord. De beantwoording van de schriftelijke vragen van Ladders worden tegelijkertijd met deze nota naar aanleiding van het verslag naar de Kamer verzonden.

Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet de voorgestelde maatregel over de aanpassing van het overgangsrecht van de levensloopregeling specifiek op het punt van het naar voren halen van

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2019/2020, 35 437, nr. 2.

het fictief genietingsmoment goed uitvoerbaar acht. In dat verband vragen deze leden per wanneer niet de (ex-)werkgever, maar de instelling verantwoordelijk is voor het uitkeren van de levensloopregeling, of werknemers ook in 2021 nog kunnen sparen voor de levensloopregeling en zo ja, welke gevolgen het naar voren halen van het fictief genietingsmoment heeft voor het sparen in de levensloopregeling. In het verlengde hiervan vragen de leden van het CDA wat er gebeurt met werknemers die al een afspraak hadden met hun werkgever die doorloopt tot na 1 november 2021 en waarom het na de eerste aanpassing, namelijk dat de uitvoeringsinstelling van het levensloop wordt aangemerkt als inhoudingsplichtige, nog nodig is om de einddatum te vervroegen tot 1 november 2021. Ook vragen de leden van de fractie van het CDA of de uitvoeringsinstelling de loonbelasting niet heel gemakkelijk voor 31 december 2021 in aftrek kan brengen op de levensloopaanspraak. De leden van de fractie van D66 vragen of bij de instellingen bekend is dat de maanden november en december kunnen worden gebruikt om de verschuldigde loonheffing te verhalen. Het fiscale genietingsmoment is onder meer naar voren gehaald voor de uitvoerbaarheid. Hierdoor hebben levensloopininstellingen de maanden november en december de tijd om de verschuldigde loonheffing te verhalen op (het tegoed van) de (ex-)werknemer. Met de wettelijke fictie wordt geborgd dat op 1 januari 2022 geen fiscale levensloopaanspraken meer bestaan. De voorgestelde maatregel bevat een fictief genietingsmoment, namelijk 1 november 2021. Op dit fictieve genietingsmoment is de instelling inhoudingsplichtig en daarmee verantwoordelijk voor het – na inhouding van loonheffing en afhankelijk van de gemaakte afspraken – ter beschikking stellen van het levenslooptegoed aan de deelnemer. Deelnemers kunnen in beginsel nog tot en met 31 oktober 2021 sparen voor de levensloopregeling. Maar dit is mede afhankelijk van afspraken die hierover zijn gemaakt met de werkgever en de levensloopininstelling. Als op 1 november 2021 nog een levenslooptegoed bij de levensloopininstelling bestaat, geldt op grond van de voorgestelde bepaling dat de betreffende levensloopininstelling hierover loonheffing moet inhouden en afdragen aan de Belastingdienst. Deze keuze is gemaakt omdat het in verband met de heffing in box 3 juist wenselijk is om het fictieve genietingsmoment naar voren te halen. Hiermee wordt geborgd dat voor de berekening van de over 2022 verschuldigde belasting in box 3 niet hoeft te worden uitgegaan van de waarde van de levensloopaanspraak vóór loonheffing. Om dit voorstel uitvoerbaar te houden voor levensloopininstellingen, is ervoor gekozen hun de maanden november en december 2021 de gelegenheid te geven om de verschuldigde loonheffing te verhalen op de werknemer. De instelling kan de verschuldigde loonheffing direct verhalen op de (gewezen) werknemer, door die loonheffing te verrekenen met (de geldwaarde van) de levensloopaanspraak. Bij de vormgeving van dit wetsvoorstel zijn stakeholders actief betrokken. De stakeholders hebben aangegeven twee maanden nodig te hebben voor een juiste afwikkeling.

Hiernaast vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet, naast de gevolgen voor het box-3 vermogen, ook heeft nagedacht over mogelijke gevolgen voor het terugbetalen van toeslagen en zo ja, hoe dan wordt voorkomen dat mensen door het in eind 2021 ontvangen bedrag aan levensloopregeling soms veel geld moeten terugbetalen over de sinds begin 2021 (onterecht) ontvangen toeslagen. Veranderingen in het (verzamel)inkomen hebben effect op inkomensafhankelijke regelingen en heffingskortingen. In de nota naar aanleiding van het verslag behorende bij het Belastingplan 2013 is dit mogelijke effect al reeds benoemd.<sup>2</sup> Daarin is ook aangegeven dat mensen voldoende tijd hebben gekregen om de aanspraken ingevolge de levensloopregeling over een langere

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 13.

periode op te nemen om het progressienadeel te beperken. De Belastingdienst zal in zijn communicatie aandacht besteden aan deze mogelijke effecten. Wanneer mensen hun hogere inkomen tijdig doorgeven aan de Belastingdienst/Toeslagen zal er geen terugbetaling plaatsvinden.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de extra administratieve lasten zijn voor zowel de instelling als voor de werknemer. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen in hoeverre het aanwijzen van de instellingen, waar het levenslooptegoed is ondergebracht, als inhoudingsplichtige gaat leiden tot additionele meerkosten voor de desbetreffende instelling. De leden van de fractie van de SP zijn benieuwd of de instellingen die de uitkering van de regelingen gaan uitvoeren ook belast worden met de informatievoorziening over het overgangsrecht en de verklaring waarom de uitgekeerde bedragen lager uitvallen.

Allereerst merk ik op dat zonder deze wetswijziging, op het fictieve genietingsmoment slechts de (ex-)werkgever inhoudingsplichtig is. Deze wetstoepassing leidt tot praktische bezwaren die door stakeholders kenbaar zijn gemaakt. Met het wetsvoorstel is de levensloopinstelling altijd inhoudingsplichtig voor de loonheffing die is verschuldigd ter zake van de op het fictieve genietingsmoment in aanmerking te nemen waarde van de levensloopaanspraak. Tot en met 31 oktober 2021 blijft voor de werknemer wel de huidige mogelijkheid bestaan om de waarde van de levensloopaanspraak op te nemen door middel van het op verzoek geheel of gedeeltelijk via de (ex-)werkgever laten uitbetalen van de waarde van de levensloopaanspraak, mits de werknemer tijdig aangeeft gebruik te willen maken van deze mogelijkheid. Het aanwijzen van de levensloopinstellingen als inhoudingsplichtige kan leiden tot additionele meerkosten voor die desbetreffende levensloopinstellingen aangezien zij mogelijk voor meer deelnemers de verschuldigde loonheffing moet inhouden. Stakeholders zijn mede om deze reden actief betrokken bij de vormgeving van dit wetsvoorstel. De Belastingdienst zal over de aanpassingen in het overgangsrecht communiceren via de reguliere communicatiekanalen. Voor de (ex-)werknemers leidt de aanpassing van het overgangsrecht niet tot extra administratieve lasten.

De leden van de fractie van de VVD vragen tot slot op dit punt waarom het kabinet er niet voor heeft gekozen spaarders in de levensloopregeling de mogelijkheid te geven het saldo om te zetten naar het spaarverlof. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar. Deelname aan de levensloopregeling is sinds 1 januari 2012 niet meer mogelijk voor nieuwe deelnemers. In 2013 en 2015 zijn er fiscaal vriendelijke afkoopregelingen geweest. Het kabinet heeft derhalve mogelijkheden gegeven voor een fiscaal vriendelijke afwikkeling van de levensloopregeling. De overgangsregeling voor de levensloopregeling loopt af in 2021. Het kabinet acht het niet wenselijk het mogelijk te maken het levensloopsaldo te converteren naar verlofsparen. De levensloopregeling was primair bedoeld om een voorziening in geld te sparen voor de opname van verlof. Aanleiding voor de levensloopregeling was dat opleiding, werk, gezinsvorming en zorg veel variëren en minder voorspelbaar zijn dan in het verleden. Er zou daarom een toenemende behoefte bestaan aan mogelijkheden om werk en tijd voor andere doelen te combineren en meer over de levensloop te spreiden. De uitbreiding van het verlofsparen is primair bedoeld om vervroegd uitreden te faciliteren, al kan het verlof ook ingezet worden voor andere manieren om duurzame inzetbaarheid te stimuleren, zoals het nemen van een sabbatical of omscholing. Bij de mogelijkheid van het vervroegd uitreden wordt met name ook gedacht aan de situatie van werknemers die hun beroep als zwaar ervaren. Onregelmatig werk of het werken in ploegendiensten geeft een zwaardere belasting en kan daardoor tot een verminderde duurzame inzetbaarheid leiden. Via extra verlofopbouw kan dit worden gecompenseerd. Het past niet bij de

doelstelling voor de uitbreiding van verlofsparen, die gericht is op vervroegd uittreden, waarbij vooral gedacht wordt aan de situatie van werknemers in zware beroepen, om het mogelijk te maken het levenslooptegoed, wat een meer generiek karakter heeft, om te zetten in verlofsparen.

De leden van de fracties van de PVV, de SP en het CDA vragen naar de omvang van de nog bestaande populatie deelnemers in de levensloopregeling. Ook vragen de leden van de fracties van de SP en de PvdA hoeveel mensen naar verwachting onder het overgangsrecht gaan vallen. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van de PvdA of deze personen de aankomende heffing op hun netvlies hebben. Hiernaast vragen de leden van de fractie van het CDA hoeveel mensen er per 1 januari 2012 onder de levensloopregeling vallen. De gevraagde informatie is noch bij de Belastingdienst, noch bij de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) of De Nederlandsche Bank standaard beschikbaar. Om toch een indicatie te kunnen geven heeft de NVB gegevens opgevraagd bij de grootste partijen onder haar leden. Op basis hiervan schat de NVB het nog uitstaande tegoed voor de bankensector in op € 1,5 à € 2 miljard bij 36.000 à 45.000 klanten. Bekend is dat vóór het in werking treden van de fiscale (afkoop)regeling in 2013 het nog uitstaande tegoed circa € 4,8 miljard bedroeg. Zoals hiervoor aangegeven is de levensloopregeling sinds 1 januari 2012 niet meer beschikbaar voor nieuwe deelnemers. Voor bestaande deelnemers geldt overgangsrecht. Als de door hen opgebouwde aanspraken in de levensloopregeling op 31 december 2011 een waarde in het economische verkeer hadden van € 3.000 of meer, hadden (en hebben) zij de mogelijkheid om door te gaan met de levensloopregeling. Er is rond 2012 en 2013 door de Belastingdienst over de gevolgen van de afschaffing en de toepassing van overgangsrecht gecommuniceerd via reguliere communicatiekanalen en via intermediairs. Levensloopininstellingen hebben zelfstandig gecommuniceerd met hun rekeninghouders. Mijn verwachting is dat de levensloopininstellingen dit nogmaals zullen doen in aanloop naar het fictieve genietingsmoment op 1 november 2021. De Belastingdienst zal wederom communiceren via de reguliere communicatiekanalen.

De leden van de fractie van het CDA vinden het sympathiek dat het kabinet voorstelt om vanwege de heffing in box 3 de einddatum van de levensloop niet op 31 december 2021 te laten staan. Wel vragen deze leden wat er gebeurt met het tegoed dat op de einddatum nog bij de uitvoerder staat. Of dit tegoed altijd wordt uitgekeerd, of dat dit tegoed, minus de aftrek van de loonbelasting, blijft staan, of dat dit verschil per uitvoerder. Hiernaast vragen de leden van de fractie van het CDA of het mogelijk is om met het bruto levenslooptegoed verlofuren aan te kopen, die bij opname of uitbetaling natuurlijk belast zijn. Ook vragen deze leden wat de feitelijke verschillen zijn tussen het opnemen via de werkgever en het laten staan van de aanspraak zodat er een fictief genietingsmoment is. Wat er gebeurt met het tegoed dat op de einddatum nog bij de levensloopininstelling staat is afhankelijk van de afspraken die de levensloopininstellingen hebben gemaakt met de (ex-)werknemer. Zo kan het bijvoorbeeld zijn dat de levensloopininstellingen het opgebouwde tegoed, minus de inhouding van de loonheffing, uitkeren. Het blijft voor een werknemer mogelijk om de levensloopaanspraak in te zetten voor het financieren van verlof tot en met 31 oktober 2021. Op 1 november 2021 kwalificeert de waarde in het economische verkeer van de aanspraak als loon uit tegenwoordige arbeid. Indien de betreffende (ex-)werknemer aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt, wordt de aanspraak aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. De levensloopininstelling past op dit fictieve genietingsmoment de standaardloonheffingskorting niet toe en er is ook geen inkomensafhankelijke

bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd. De werknemer maakt de heffingskortingen waar hij recht op heeft via de aanslag inkomstenbelasting te gelde. Een werknemer heeft nog wel de mogelijkheid om het levenslooptegoed tot dat moment (gespreid) uit te laten keren door de (ex-)werkgever. Afhankelijk van de vraag of sprake is van loon uit tegenwoordige dienstbetrekking of loon uit vroegere dienstbetrekking zal de werkgever de van toepassing zijnde heffingskortingen verwerken, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet afdragen.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de loonbelasting wordt verhaald op de spaarder van het levenslooptegoed en of het in de praktijk ook gaat gebeuren dat de levensloopinstelling de loonbelasting over het levenslooptegoed inhoudt en afdraagt. Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA of de spaarder kan afdwingen dat de loonbelasting in mindering wordt gebracht op het levenslooptegoed. Ook de leden van de fractie van D66 stellen een soortgelijke vraag, waarbij aanvullend wordt gevraagd of bekend is dat de betreffende werknemer hier ook wel de liquide middelen voor heeft en of de levensloopinstelling inzicht heeft in de betaalcapaciteit van de belastingplichtigen. Ook vragen de leden van de fractie van D66 hoe instellingen ertoe worden aangezet om de belasting te verhalen op de werknemer en of in gesprek is gegaan met de bedoelde instellingen over de voorgestelde maatregel. Ik wil nogmaals vooropstellen dat de stakeholders actief betrokken zijn bij de vormgeving van dit voorstel en dat dit voorstel ook op hun instemming kan rekenen. Met de voorgestelde aanpassing in het overgangsrecht van de levensloopregeling wordt de levensloopinstelling aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de loonheffing die is verschuldigd ter zake van de op het fictieve genietingsmoment in aanmerking te nemen waarde van de levensloop. Als inhoudingsplichtige is de levensloopinstelling wettelijk verplicht om de verschuldigde loonheffing in te houden en af te dragen. De levensloopinstelling kan de verschuldigde loonheffing direct verhalen op de (ex-)werknemer door die loonheffing te verrekenen met (de geldwaarde van) de levensloopaanspraak.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de uitvoerder ook op de hoogte is van het aantal jaren dat de werknemer heeft gespaard voor de levensloopregeling in de periode 2006 tot en met 2011 en zo ja of de levensloopverlofkorting dan ook wordt toegepast door de uitvoerder. Indien dit niet het geval is vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de belastingplichtige dan aannemelijk kan maken dat hij in die jaren heeft gespaard voor de levensloopregeling. De leden van de fractie van D66 vragen in het verlengde hiervan waarom de instellingen geen rekening hoeven te houden met heffingskortingen. De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet heeft voorzien in een mogelijkheid voor burgers om toch heffingskortingen op de levensloopregeling te laten toepassen. Om doelmatigheidsredenen wordt voorgesteld om de levensloopinstellingen de standaardloonheffingskorting, waaronder de levensloopverlofkorting, niet te laten toepassen als het fictieve genietingsmoment zich voordoet. De levensloopverlofkorting en de overige heffingskortingen waar de (ex-) werknemer recht op heeft, kan hij wel te gelde maken bij zijn aanslag inkomstenbelasting.

Hiernaast vragen de leden van de fractie van het CDA of de kwalificatie van het levenslooptegoed als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking dan wel loon uit vroegere dienstbetrekking nog meer gevolgen heeft dan alleen voor de arbeidskorting. In het bijzonder vragen zij naar de reden waarom onderscheid wordt gemaakt op basis van een leeftijdsgrens van 61 jaar en of een (ex-) werknemer hier bezwaar tegen kan maken. Ook vragen de leden van de fractie van het CDA waarom dit onderscheid in dit

wetsvoorstel is opgenomen. In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van D66 wat de gevolgen zijn om de aanspraak van een werknemer aan te merken als loon uit vroegere dienstbetrekking in plaats van als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking.

Allereerst merk ik op dat de voorgestelde aanpassingen in het overgangsrecht slechts als doel hebben om een goede afwikkeling van de levensloopregeling mogelijk te maken. De voorgestelde aanpassing heeft hierdoor met name betrekking op het aanwijzen van de levensloopinstelling als inhoudingsplichtige. Het voorstel beoogt geen wijzigingen aan te brengen op de belasting die zonder dit voorstel sowieso verschuldigd zou zijn op 31 december 2021. Ten tijde van de totstandkoming van het overgangsrecht is bepaald dat de uitkering uit het levenslooptegoed aan een (ex-)werknemer die aan het begin van het kalenderjaar de leeftijd van 61 jaar heeft bereikt (61-plusser) kwalificeert als loon uit vroegere dienstbetrekking.<sup>3</sup> Voor de inkomstenbelasting is bepaald dat in dat geval geen sprake is van arbeidsinkomen, waardoor geen aanspraak bestaat op de arbeidsgerelateerde heffingskortingen.

Deze per 2010 opgenomen maatregel ging uit van de fictie dat opname van het levensloopverlof door een 61-plusser gericht is op het niet langer actief deelnemen aan het arbeidsproces. Door het loon uit de levensloopvoorziening voor 61-plussers als loon uit vroegere dienstbetrekking aan te merken behoort dit loon niet meer tot de grondslag van de arbeidsgerelateerde heffingskortingen. 61-plussers die naast hun levensloopverlof in deeltijd blijven werken, houden voor wat betreft het daaruit voortvloeiende loon wel recht op arbeidsgerelateerde heffingskortingen. Overigens merk ik op dat in de memorie van toelichting abusievelijk wordt gesproken over het onderscheid tussen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking en loon uit vroegere dienstbetrekking. Hier had moeten worden gesproken over het in de inkomstenbelasting opgenomen equivalent: het wel of niet aanmerken als arbeidsinkomen. In het voorgestelde artikel 39d, vierde lid, Wet LB 1964 is immers geregeld dat de standaardloonheffingskorting niet wordt toegepast.

Ook vragen de leden van de fractie van het CDA of een inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en premies werknemersverzekeringen verschuldigd zijn in het geval de werknemer ervoor kiest het levenslooptegoed op te nemen vóór 1 november 2021. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord. Voor het fictieve genietingsmoment wordt voorgesteld te regelen dat geen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd is, waarmee tegemoet wordt gekomen aan de instellingen die de levensloopregelingen uitvoeren. Dat geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd zijn bij deze fictieve afkoop volgt uit het feit dat de belastingplichtige die de levensloopaanspraak heeft opgebouwd, op basis van de werknemersverzekeringen niet kwalificeert als werknemer van de instelling die deze aanspraak beheert. Indien de belastingplichtige ervoor kiest om de aanspraak vóór 1 november 2021 op te nemen en de (ex-)werkgever deze uitkeert is in principe zowel een inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd als premies werknemersverzekeringen.

Tot slot vragen de leden van de fractie van het CDA waarom deze maatregel geen budgettaire gevolgen heeft, terwijl voorgesteld wordt dat geen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd is over de waarde van de aanspraak indien deze bij fictie wordt afgekocht. In de meeste gevallen zou er bij het fictieve genietingsmoment reeds geen inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd zijn. Immers, indien de instelling nog geen eerdere betalingen heeft gedaan aan de deelnemer en de aanspraak als geheel wordt belast is er sprake

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3.

van een bijzondere beloning voor de loonheffingen. In die situatie is slechts een inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd als er in dat kalenderjaar andere, reguliere loontijdvakken zijn waaraan deze kan worden toegerekend volgens de systematiek van het voortschrijdend cumulatief rekenen. Daarnaast bestaat er een reële mogelijkheid dat met het overige inkomen van de deelnemer reeds het maximale bijdrage-inkomen voor de Zorgverzekeringswet is bereikt. Bovendien zou deze wijziging mogelijk wel een klein effect op de grondslag van de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet kunnen hebben, maar daar zou in principe vanwege de kostendekkendheid van de premie een premiewijziging tegenover staan. Er is aangenomen dat de voorgestelde maatregel ten opzichte van de geraamde macro-ontwikkeling van de grondslag een verwaarloosbaar effect heeft.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de achtergrond van het afschaffen van de levensloopregeling. In het Belastingplan 2012 is geregeld dat de levensloopregeling per 1 januari 2012 wordt afgeschaft. Uit de evaluatie van de levensloopregeling bleek namelijk dat de levensloopregeling in de praktijk slechts in geringe mate bijdraagt aan de voornaamste doelstelling: vermindering van de druk in het spitsuur van het leven van werknemers.<sup>4</sup> De levensloopregeling is naar aanleiding hiervan sinds 1 januari 2012 niet meer beschikbaar voor nieuwe deelnemers. Voor bestaande deelnemers geldt overgangsrecht. De in dit voorstel opgenomen aanpassingen van het overgangsrecht hebben uitsluitend tot doel een goede afwikkeling van de levensloopregeling mogelijk te maken. Zoals gezegd is de afschaffing en de verplichte afwikkeling van de levensloopregeling per 31 december 2021 al eerder wettelijk vastgelegd.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het klopt dat de voorgestelde maatregel met betrekking tot de levensloopregeling ervoor zorgt dat de verantwoordelijkheid voor de loonheffingen wordt verschoven van de (ex-)werkgever naar de instelling die de regeling uitvoert. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de PvdA hoe wordt voorkomen dat zowel de (ex-)werkgever als de uitvoerende instelling loonheffing toepast. Met de voorgestelde aanpassingen in het overgangsrecht stelt het kabinet voor om de levenslooptelling inhoudingsplichtig te maken voor de loonheffing die is verschuldigd ter zake van de op het fictieve genietingsmoment in aanmerking te nemen waarde van de levenslooptelling. Wel blijft, indien de (ex-)werknemer hier tijdig om verzoekt, tot en met 31 oktober 2021 de huidige mogelijkheid bestaan om de waarde van de levenslooptelling op te nemen door middel van het op verzoek geheel of gedeeltelijk via de (ex-)werkgever laten uitbetalen. In dit geval zal de (ex-)werkgever gehouden zijn de uitkeringen die voortvloeien uit de levensloopregeling tot het loon te rekenen. Indien de (ex-)werknemer geen dergelijk verzoek doet, is de levenslooptelling op het fictieve genietingsmoment inhoudingsplichtig voor de loonheffing die is verschuldigd over de waarde in het economische verkeer van de levenslooptelling. Het verzoek voorkomt dat zowel de (ex-)werkgever als de levenslooptelling de verschuldigde loonheffing over de levenslooptelling afdraagt.

De leden van de fractie van de PvdA vragen tot slot of de instelling de juiste gegevens heeft om de aangifte loonheffingen te kunnen doen en of de privacy van de genietter voldoende gewaarborgd is. Levenslooptellingen beschikken momenteel al over de noodzakelijke gegevens van de deelnemers voor het indienen van de aangifte loonheffingen. Het gebruik

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3.



van deze gegevens voor de aangifte loonheffingen vloeit voort uit de wet en is daarmee een verplichting voor de inhoudingsplichtige levensloopinstelling.

### **3. Verduidelijken berekeningswijze kleinschaligheidsinvesteringsaftrek**

De leden van de fractie van D66 vragen te bevestigen dat de toekenning van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) per onderneming van een ondernemer wordt beoordeeld. De leden van de fractie van het CDA vragen of het voor de belastingheffing over de winst nu al van belang is hoeveel ondernemingen de belastingplichtige drijft en of dat zal leiden tot nieuwe discussies met de Belastingdienst. Daarnaast vragen deze leden hoe de investeringsaftrek berekend moet worden als de investering van de ene onderneming ook (indirect) effect heeft op een andere onderneming van de belastingplichtige. Bij het bepalen van de hoogte van de KIA wordt uitgegaan van het investeringsbedrag per separate onderneming van de belastingplichtige (de subjectieve onderneming). Voor de belastingheffing in de inkomstenbelasting is het van belang hoeveel ondernemingen de belastingplichtige drijft. Ook voor de berekening van de KIA is dit relevant. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de investeringsaftrek per onderneming dient te worden berekend en niet per belastingplichtige.<sup>5</sup> Bij de invoering van de Wet IB 2001 is de systematiek (winstberekening per onderneming) niet gewijzigd. Er is niet gebleken dat bij invoering van de Wet IB 2001 op dit punt een wijziging zou zijn beoogd. Naar verwachting zal de voorgestelde verduidelijking dan ook niet leiden tot nieuwe discussies tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Op de vraag hoe de investeringsaftrek berekend moet worden als de investering van de ene onderneming ook (indirect) effect heeft op een andere onderneming van de belastingplichtige, geldt het volgende. Een IB-ondernemer moet voor het bepalen van de winst zijn vermogen etiketteren, volgens de criteria zoals deze gesteld zijn in de jurisprudentie. Dit geldt ook wanneer een belastingplichtige meerdere ondernemingen drijft, waarbij dan in geval van etikettering als ondernemingsvermogen toerekening aan een van de betreffende ondernemingen dient plaats te vinden. Ter zake van de onderneming waaraan de investering wordt toegerekend, kan met betrekking tot die investering KIA worden geclaimd.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de verduidelijkingen in de berekeningswijze van de KIA zich verhouden tot de gedachte achter de samentelbepaling van de KIA. Blijkens de parlementaire geschiedenis is de samentelbepaling ingevoerd om enerzijds beter aan te sluiten bij doel en strekking van de KIA als instrument om investeringen van relatief geringe omvang te stimuleren.<sup>6</sup> Anderzijds voorkomt de samentelbepaling het enkel om fiscale redenen «opknippen» van een grote investering over vele vennoten om zo in aanmerking te komen voor het hoogste percentage van de KIA. De verduidelijkingen in de berekeningswijze van de KIA sluiten aan bij de beoordeling per subjectieve onderneming van de belastingplichtige.

De leden van de fractie van D66 vragen of kan worden bevestigd dat het door de voorgestelde maatregel inzake de KIA niet meer uitmaakt op welke wijze ondernemingen samenwerken of een samenwerkingsverband aangaan. Dat kan niet in zijn algemeenheid over deze maatregel worden gesteld. De wijze waarop ondernemingen samenwerken of een samenwerkingsverband aangaan heeft allerlei implicaties, zowel fiscaal als niet fiscaal.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 1989/90, 21 343, nr. 3, p. 6–7.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 1998/99 26 727, nr. 3, p. 109.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar het budgettaire belang en een budgettaire sleutel van de KIA en naar het aantal ondernemers dat gebruik maakt van de KIA en voor welk bedrag. In de Miljoenennota wordt vermeld dat het budgettaire belang van de KIA in 2021 € 382 miljoen is.<sup>7</sup> Een simpele budgettaire sleutel is er niet omdat de KIA uit verschillende componenten bestaat: een opbouwtraject, een vlak «dakje» en een afbouwtraject. Er zijn dus veel verschillende intensiveringen denkbaar. Een algehele intensivering waarbij het opbouwtraject wordt verhoogd van 28% naar 29% en de KIA over de rest van het traject naar rato evenveel wordt verhoogd, kost naar schatting € 14 miljoen. In 2017 gebruikten ongeveer 260.000 ondernemers voor de inkomstenbelasting de KIA, met een totale aftrek van ruim € 750 miljoen en een budgettair belang van € 270 miljoen. In de vennootschapsbelasting betrof het in 2017 ongeveer 120.000 bedrijven, met een totale aftrek van ruim € 700 miljoen en een budgettair belang van € 140 miljoen. Het gemiddelde fiscale voordeel per bedrijf is dus ongeveer € 1.000.

De leden van de fractie van het CDA vragen of kan worden ingegaan op het rekenvoorbeeld van het RB. Het RB vraagt ook waarom de bepaling geen budgettaire gevolgen heeft. Het voorbeeld luidt als volgt:  
*Belastingplichtige A maakt onderdeel uit van een VOF met belastingplichtige B en is voor 50% gerechtigd tot de (over)winst van de VOF. De VOF heeft voor € 50.000 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de KIA, wat betekent dat beide belastingplichtigen € 25.000 in hun onderneming hebben geïnvesteerd. Daarnaast heeft belastingplichtige A voor € 10.000 en belastingplichtige B voor € 40.000 in het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen geïnvesteerd. Ook deze investeringen komen in aanmerking voor de KIA. Op grond van de samentelbepaling van artikel 3.41, derde lid, Wet IB 2001 bedraagt het investeringsbedrag voor de toepassing van het tweede lid van genoemd artikel € 100.000 (namelijk € 50.000 + € 10.000 + € 40.000). Dit investeringsbedrag zorgt ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de derde rij uit het tweede lid van genoemd artikel 3.41, zijnde het maximumbedrag van € 16.307. Het recht op KIA van belastingplichtige A wordt volgens de voorgestelde regeling als volgt berekend.*  

$$€ 16.307 \times ((\frac{1}{2} \times € 50.000) + € 10.000) / (€ 50.000 + € 10.000) = € 9.512$$
*Het recht op KIA van belastingplichtige B wordt volgens de voorgestelde regeling als volgt berekend.*  

$$€ 16.307 \times ((\frac{1}{2} \times € 50.000) + € 40.000) / (€ 50.000 + € 40.000) = € 11.777$$

Er moet worden opgemerkt dat voor belastingplichtige A respectievelijk belastingplichtige B enkel zijn eigen investering in buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen meetelt voor diens totale investeringsbedrag. Het totale investeringsbedrag bedraagt dus niet € 100.000 zoals aangegeven in bovenstaand voorbeeld. Voor belastingplichtige A bedraagt het totale investeringsbedrag € 60.000 (€ 50.000 + € 10.000). Voor belastingplichtige B bedraagt het totale investeringsbedrag € 90.000 (€ 50.000 + € 40.000). De investeringsbedragen zorgen ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de derde rij uit het tweede lid van genoemd artikel 3.41, zijnde het maximumbedrag van € 16.307. Op grond van de voorgestelde wetswijziging heeft de belastingplichtige A recht op een evenredig gedeelte van dit bedrag aan KIA, namelijk € 9.512 (zijnde  $€ 16.307 \times (\frac{1}{2} \times € 50.000 + € 10.000) / € 60.000$ ). Op grond van de voorgestelde wetswijziging heeft de belastingplichtige B recht op een evenredig gedeelte van dit bedrag aan KIA, namelijk € 11.777 (zijnde  $€ 16.307 \times (\frac{1}{2} \times € 50.000 + € 40.000) / € 90.000$ ). Het kabinet heeft de situatie onderkend dat twee afzonderlijke firmanten met ieder investeringen in hun buitenvennootschappelijk vermogen in bepaalde gevallen tezamen recht kunnen

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 570, nr. 2, bijlage 9.

hebben op een hoger bedrag aan KIA dan het (gezamenlijke) bedrag van € 16.307 dat zou gelden bij eenzelfde totaalbedrag aan investeringen maar zonder investeringen in het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen. Een vennoot kan en zal niet altijd kennisnemen van de investeringen in het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een andere vennoot, dus het kabinet acht het niet wenselijk om met de investeringen in het buitenvennootschappelijk vermogen van een andere vennoot rekening te houden bij het recht op KIA. Voor een toelichting op de raming bij de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek kan verwezen worden naar de ramingstoelichtingen die bij het pakket Belastingplan 2021 zijn gepubliceerd.<sup>8</sup>

De leden van de fractie van het CDA vragen of de voorgestelde wijziging leidt tot een hoger bedrag aan investeringsaftrek voor de beide vennoten dan wanneer dezelfde investering gedaan zou zijn door één ondernemer. Dit is niet het geval (ervan uitgaande dat er geen investeringen zijn in het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen).

De leden van de fractie van het CDA vragen of het de bedoeling is dat in de noemer van de breuk uit het derde lid van artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001 ook de buitenvennootschappelijke investeringen van andere vennoten worden opgenomen, zodat een breuk ontstaat die het geheel van de investeringsaftrek over de vennoten verdeelt naar rato van de door hen gedane investeringen. Dit is niet het geval. De buitenvennootschappelijke investeringen van andere vennoten tellen niet mee voor het geheel van de investeringsaftrek van een bepaalde firmant. Een vennoot kan en zal immers niet altijd kennisnemen van de investeringen in het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een andere vennoot. Zie ook het hierna aangevulde voorbeeld 1 uit de memorie van toelichting.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de keuzevrijheid die vennoten van een samenwerkingsverband hebben voor het toerekenen van de investeringen voor de investeringsaftrek niet te complicerend is voor de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. Dit is niet het geval. De reguliere wettoepassing leidt ertoe dat de toerekening van de investeringen aan de vennoten plaatsvindt naar rato van de gerechtigdheid tot de (over)winst. Met een beleidsbesluit heb ik goedgekeurd dat hier, binnen de in het beleidsbesluit gestelde voorwaarden, van kan worden afgeweken waardoor kan worden uitgegaan van een andere wijze van toerekenen.<sup>9</sup> Met de onderhavige wettelijke aanpassing van de KIA wordt niet getornd aan de hiervoor geschetste wijze van toerekening.

De leden van de fractie van het CDA vragen om voorbeeld 1 in de memorie van toelichting aan te vullen met het recht op investeringsaftrek van de tweede firmant, voor zowel de situatie voor als na de wetswijziging, voor alle mogelijke verdelingen die vennoten hebben.

Voorbeeld 1 luidt als volgt:

*Voorbeeld 1. Berekening KIA bij investeringen in samenwerkingsverband in combinatie met investeringen in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen*

Een belastingplichtige maakt onderdeel uit van een vennootschap onder firma (VOF) met een andere firmant en is gerechtigd voor 50% tot de

<sup>8</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/09/15/ramingstoelichtingen-bij-het-pakket-belastingplan-2021>.

<sup>9</sup> Besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB 2014/106M, zoals gewijzigd bij besluit van 8 december 2016, nr. 2016-101667, paragraaf 4.1.4. Besluit van 12 september, nr. CPP2009/1116M, paragraaf 4.1.3.

(over)winst van de VOF. De VOF heeft voor € 40.000 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de KIA. Dat betekent dat de belastingplichtige € 20.000 in zijn onderneming heeft geïnvesteerd. Daarnaast heeft de belastingplichtige voor € 60.000 in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen geïnvesteerd. Ook deze investering komt in aanmerking voor de KIA. Op grond van de samentelbepaling bedraagt het investeringsbedrag € 100.000 (€ 40.000 + € 60.000). Dit investeringsbedrag zorgt ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de derde rij van de KIA-tabel, zijnde het maximumbedrag van € 16.307. De Hoge Raad oordeelde dat de belastingplichtige in dit geval recht had op een KIA van € 16.307. Op grond van de voorgestelde wetwijziging heeft de belastingplichtige recht op een evenredig gedeelte van dit bedrag aan KIA, namelijk € 13.046 (zijnde  $\frac{1}{2} \times \frac{€ 16.307 \times € 40.000 + € 60.000}{€ 100.000}$ ).

De gevraagde aanvulling wordt dan als volgt.

Er wordt van uitgegaan dat de andere firmant voor 50% gerechtigd is tot de (over)winst van de VOF en niet heeft geïnvesteerd in zijn buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen. Zoals aangegeven heeft de VOF voor € 40.000 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen die in aanmerking komen voor de KIA. Dat betekent dat de andere firmant € 20.000 in zijn onderneming heeft geïnvesteerd. Op grond van de samentelbepaling bedraagt het investeringsbedrag € 40.000. Dit investeringsbedrag zorgt ervoor dat de KIA wordt bepaald op de voet van de tweede rij van de KIA-tabel, zijnde 28% van het investeringsbedrag. Zowel vóór als na de voorgestelde wetwijziging heeft deze andere firmant recht op een KIA van € 5.600, zijnde 28% van  $\frac{€ 40.000 \times € 40.000}{€ 40.000}$ .

De leden van de fractie van het CDA vragen of met de verduidelijking van de KIA niet wordt gestimuleerd dat ondernemers investeringen opsplitsen over verschillende ondernemingen om zo een hogere investeringsaftrek te krijgen. Of er sprake is van een of meer ondernemingen hangt af van de mate van verwevenheid. De feiten en omstandigheden van een geval zijn bepalend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een sterke verwevenheid. Een onderneming kan dus niet eenvoudig worden «opgeknipt» door een ondernemer. Uit jurisprudentie kan afgeleid worden dat in de beoordeling in elk geval kan worden meegenomen of en zo ja, in hoeverre, de ene activiteit vanuit organisatorisch oogpunt en vanuit het oogpunt van ruimtelijke vormgeving en gelet op de aard van de activiteit, al dan niet losstaat van de andere activiteit.<sup>10</sup>

De leden van de fractie van het CDA vragen of de onduidelijkheid ten aanzien van de KIA die nu hersteld wordt alleen bestond voor de inkomstenbelasting of ook voor de vennootschapsbelasting. Zoals ik hiervoor heb aangegeven wordt de KIA berekend per onderneming. In die zin is ook geen sprake van het herstellen, maar meer van het wegnemen van potentiële onduidelijkheid. In die gevallen dat bij de heffing van vennootschapsbelasting ervan wordt uitgegaan dat de Vpb-plichtige geacht wordt met zijn gehele vermogen een onderneming te drijven, kan in de vennootschapsbelasting geen sprake zijn van het drijven van meerdere ondernemingen.<sup>11</sup>

De leden van de fractie van D66 vragen of de KIA jaarlijks volledig wordt benut en vragen naar de «bang for the buck» van de KIA. In 2017 is de KIA samen met andere ondernemersfaciliteiten geëvalueerd.<sup>12</sup> Daarbij is geconcludeerd dat te weinig data beschikbaar zijn om de doeltreffendheid

<sup>10</sup> HR 28 oktober 2005, nr. 41071, ECLI:NL:HR:2005:AS8013.

<sup>11</sup> Artikel 2, vijfde en zevende lid, Wet Vpb 1969.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31 311, nr. 186.

en doelmatigheid van de KIA vast te stellen. De «bang for the buck» is dus niet bekend.

De leden van de fractie van het CDA vragen een nadere toelichting op de nulraming voor de aanpassing van de KIA bij buitenvennootschappelijke investeringen. Deze maatregel heeft een budgettaire opbrengst van circa € 250.000 per jaar, dus afgerond staat een 0 in de budgettaire tabellen. Dit kleine effect komt doordat de maatregel slechts in zeer specifieke gevallen effect heeft. Het gaat alleen om KIA-gebruikers in de inkomstenbelasting, die onderdeel uitmaken van een samenwerkingsverband, die buitenvennootschappelijke investeringen doen en waarbij de investeringsbedragen van een dusdanige hoogte zijn dat zowel het aan de belastingplichtige toe te rekenen investeringsbedrag als de som van het gezamenlijke investeringsbedrag voor het samenwerkingsverband en het bedrag van de door de belastingplichtige voor de betreffende onderneming gedane buitenvennootschappelijke investeringen recht geeft op het maximale KIA-bedrag. Van de 250.000 ondernemers voor de inkomstenbelasting die in 2018 de KIA gebruikten, waren 90.000 onderdeel van een samenwerkingsverband en daarvan hadden minder dan 5.000 gevallen KIA van een zodanige hoogte dat het arrest potentieel effect zou kunnen hebben. Vervolgens blijven er maar 2.000 gevallen over waarbij meerdere deelnemers KIA claimen van verschillende hoogtes – hiermee wordt bij benadering gefilterd op gevallen waarbij in buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen wordt geïnvesteerd. Bij deze gevallen die geraakt kunnen worden door het arrest en de reparatie, is alleen bij heel specifieke hoogten van de investeringen een effect. Uiteindelijk is het budgettaire effect verwaarloosbaar gebleken.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de inwerkingtreding van het wetsvoorstel per 1 januari 2021 betekent voor de berekening van de investeringsaftrek voor investeringen die gedaan zijn in de periode vanaf de arresten van de Hoge Raad en de inwerkingtredingsdatum van onderhavig wetsvoorstel. Tot het moment dat het OFM 2021 in werking treedt is de huidige wet en jurisprudentie van kracht.

#### **4. Verduidelijken afdrachtvermindering S&O met betrekking tot publieke kennisinstellingen**

De leden van de fractie van D66 vragen waarom publieke kennisinstellingen zijn uitgesloten van de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering. Hiernaast vragen de leden van de fractie van D66 hoe voor deze publieke kennisinstellingen innovatie wordt gestimuleerd. De S&O-afdrachtvermindering is gericht op het bevorderen van private research & development (R&D) in Nederland en op het verbeteren van het vestigingsklimaat voor het R&D-intensieve bedrijfsleven. Om deze doelstelling te borgen, zijn publieke kennisinstellingen uitgesloten. Tot 2015 konden publieke kennisinstellingen in aanmerking komen voor de S&O-afdrachtvermindering als zij contractonderzoek uitvoerden in opdracht van het bedrijfsleven in de veronderstelling dat daarmee private R&D gestimuleerd werd. Omdat publieke kennisinstellingen de S&O-afdrachtvermindering in de praktijk onvoldoende doorgaven aan het bedrijfsleven, trad een dergelijke stimulans niet op en zijn de publieke kennisinstellingen sinds 2015 uitgesloten van de S&O-afdrachtvermindering.<sup>13</sup>

Publieke kennisinstellingen ontvangen meerjarige financiering van de overheid en daarmee wordt hun R&D dus direct ondersteund. Deze financiering is namelijk vooral bedoeld voor R&D. Het kabinet stimuleert R&D bij publieke kennisinstellingen daarnaast via specifieke programma's

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3.

en regelingen. Zo komen publieke kennisinstellingen in aanmerking voor onderzoeksfinanciering van de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek en de Nederlandse organisatie voor gezondheids-onderzoek en zorginnovatie, ontvangen de Toegepast Onderzoek Organisaties (TO2-instellingen) directe financiering vanuit ministeries, met name het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en kunnen zij bijvoorbeeld voor publiek-private R&D-samenwerkingsprojecten gebruik maken van de publiek-private samenwerkingstoelage (PPS-toeslag).<sup>14</sup>

Ook vragen de leden van de fractie van D66 wat het budgettaire effect zou zijn als de publieke kennisinstellingen wel de S&O-afdrachtvermindering mogen toepassen. Het budget dat in 2014 ten goede kwam aan publieke kennisinstellingen, ten behoeve van contractonderzoek in opdracht van het bedrijfsleven, bedroeg € 16 miljoen. Het bedrag dat publieke kennisinstellingen zou toekomen als zij voor al hun onderzoeksactiviteiten de S&O-afdrachtvermindering zouden mogen toepassen ligt hier naar schatting ver boven, maar een exacte indicatie is op basis van de beschikbare gegevens bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) lastig te maken.

Verder vragen de leden van de fractie van D66 hoeveel kennisinstellingen hebben geprobeerd de S&O-afdrachtvermindering toe te passen op basis van de eerdere wettekst. Een gering aantal kennisinstellingen heeft geprobeerd de S&O-afdrachtvermindering toe te passen. Het exacte aantal kan ik niet met u delen. Vanwege het fiscale karakter van de S&O-afdrachtvermindering mag (publiek) gedeelde informatie in het kader van de S&O-afdrachtvermindering niet herleidbaar zijn tot individuele organisaties of personen. RVO hanteert bij het publiceren van cijfers en andere informatie over de S&O-afdrachtvermindering de richtlijnen zoals opgesteld door het Centraal Bureau voor de Statistiek om herleidbaarheid te voorkomen. Dat betekent onder andere dat cijfers over specifieke groepen gebruikers van de S&O-afdrachtvermindering tenminste 10 waarnemingen dienen te hebben. Aan deze voorwaarde wordt in dit geval niet voldaan. Overigens is onder de huidige gebruikers van de S&O-afdrachtvermindering geen meerjarig door de overheid gefinancierde onderzoeksorganisatie met winststreven bekend, die door deze wijziging zou kunnen worden uitgesloten. Het laten vervallen van de term «zonder winstoogmerk» in het genoemde onderdeel van het begrip publieke kennisinstelling leidt daarmee niet tot inperking van de huidige groep gebruikers van de S&O-afdrachtvermindering.

Tot slot vragen de leden van de fractie van D66 hoe de regeling uitwerkt wanneer een kennisinstelling deels is gefinancierd door publiek geld en deels door private investeringen. De leden van de fractie D66 vragen zich af of de kennisinstelling in dat geval dan ook als publieke kennisinstelling wordt aangemerkt en dus is uitgesloten van de S&O-afdrachtvermindering. Er is onder meer sprake van een publieke instelling bij een geheel of gedeeltelijk, meerjarig door de overheid gefinancierde onderzoeksorganisatie die activiteiten verricht met als doel de algemene wetenschappelijke of technische kennis uit te breiden. Als een onderzoeksorganisatie onder deze definitie valt is deze uitgesloten voor de S&O-afdrachtvermindering. Dit kan dus ook onderzoeksorganisaties betreffen die deels privaat gefinancierd zijn.

---

<sup>14</sup> Zie voor de totale uitgaven van de Nederlandse overheid aan R&D de publicatie «Totale Investerings in Wetenschap en Innovatie 2018–2024» van het Rathenau Instituut.

## 5. Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de gevolgen zijn indien gevolg wordt gegeven aan de redactionele opmerking van de Raad van State bij artikel IV, onderdeel F. Dit zou tot gevolg hebben dat de wijzigingsopdracht niet in overeenstemming is met aanwijzing 6.11 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Om deze reden is geen gehoor gegeven aan de opmerking van de Raad van State. Dat heeft overigens geen materiële gevolgen.

De leden van de fractie van D66 stellen enkele vragen over de volgorde van de toepassing van de renteaftrekbeperkingen in de Wet Vpb 1969 en over de samenloop met de hybridemismatchmaatregelen. In het algemeen geldt dat bij de toepassing van de verschillende renteaftrekbeperkingen de volgorde van de wettelijke bepalingen dient te worden aangehouden.<sup>15</sup> Hierdoor zal zich in beginsel geen samenloop voordoen in de toepassing van de verschillende renteaftrekbeperkingen. In de praktijk vinden er zelden discussies plaats over de wettelijke volgorde. Ten aanzien van de hybridemismatchmaatregelen geldt dat deze zich in de wettelijke volgorde voegen. Zo geldt bijvoorbeeld dat rente die op grond van artikel 10a Wet Vpb 1969 van aftrek is uitgesloten, niet nogmaals in aftrek kan worden beperkt door toepassing van de hybridemismatchmaatregelen. De plaats in de wet van de hybridemismatchmaatregelen betekent dat er bij het in een later jaar in aftrek komen van dubbel in aanmerking genomen inkomen slechts samenloop kan optreden met de earningsstrippingmaatregel en minimumkapitaalregel van artikel 15b, respectievelijk artikel 15bd, Wet Vpb 1969. Deze samenloop wordt in het onderhavige wetsvoorstel geregeld.

Ook vragen de leden van de fractie van D66 of kan worden bevestigd dat de belastingplichtige niet kan kiezen welk deel van de kosten bestaat uit rentekosten die in aanmerking worden genomen voor de toepassing van de earningsstrippingmaatregel. Dit kan worden bevestigd. Indien sprake is van dubbel in aanmerking genomen inkomen, wordt dit inkomen op grond van de voorgestelde wijzigingen geacht naar evenredigheid betrekking te hebben op renteaftrek en overige aftrek. Hierbij is dus geen sprake van keuzevrijheid.

Verder stellen de leden van de fractie van D66 de vraag of er een tijdsbeperking zit op het in aanmerking nemen van dubbel in aanmerking genomen inkomen op grond van artikel 12af Wet Vpb 1969. De tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)<sup>16</sup> voorziet niet in een tijdsbeperking bij de mogelijkheid tot het in aanmerking nemen van dubbel in aanmerking genomen inkomen en ook de Nederlandse implementatie van deze richtlijn kent geen tijdsbeperking voor de aftrek van dubbel in aanmerking genomen inkomen.

Ten slotte vragen de leden van de fractie van D66 of bij de bepaling van de evenredigheid van de verhouding tussen de totale renteaftrek en overige aftrek wordt uitgegaan van wat er aan rente in aftrek wordt uitgesloten door alle renteaftrekbeperkingen in de vennootschapsbelasting of alleen dat wat wordt uitgesloten op basis van de hybridemismatchmaatregelen. Daarbij vragen deze leden of belastingplichtigen deze verhouding voor ieder jaar afzonderlijk moeten bijhouden en of deze benadering in de praktijk niet leidt tot onuitvoerbare situaties voor belastingplichtige én de

<sup>15</sup> Zie ook Kamerstukken II 2018/19, 34 959, nr. 7.

<sup>16</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

Belastingdienst. De voorgestelde wetswijziging regelt dat, kort gezegd, rentekosten en overige kosten die in een jaar door toepassing van de hybridemismatchmaatregelen in beginsel van aftrek worden uitgesloten<sup>17</sup> (tezamen: de totale kosten) in dat jaar naar evenredigheid van die totale kosten in mindering komen op het bedrag aan dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dit betekent dat de verhouding enkel wordt bepaald op basis van het bedrag aan kosten dat door toepassing van de hybride-mismatchmaatregelen in beginsel in aftrek wordt beperkt. De genoemde evenredigheidsverhouding wordt op cumulatieve basis berekend. Daardoor hoeven belastingplichtigen deze verhouding in beginsel niet per afzonderlijk jaar bij te houden, met dien verstande dat de belasting-plichtige in voorkomende gevallen wel aannemelijk zal dienen te maken dat hij recht heeft op een bepaalde aftrekpost. Met de voorgestelde evenredigheidsbenadering wordt de samenloop tussen ATAD2 en de earningsstrippingmaatregel verduidelijkt. Door deze verduidelijking wordt de praktische uitvoerbaarheid van deze complexe maatregelen verhoogd. Daarbij dient te worden benadrukt dat hier sprake is van een zeer specifieke situatie die naar verwachting van het kabinet in de praktijk niet geregeld voor zal komen. Bij de vormgeving van de voorgestelde maatregelen is rekening gehouden met de uitvoerbaarheid. Zo wordt door de keuze voor een evenredigheidsbenadering op basis van de totale aftrek uit de voorgaande jaren zo veel mogelijk voorkomen dat deze complexe wettelijke samenloop tot onduidelijkheid in de uitvoering zal leiden. Dit wetsvoorstel is beoordeeld met een uitvoeringstoets van de Belasting-dienst, waarin is vastgesteld dat deze maatregel uitvoerbaar is.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een nadere duiding van het begrip dubbel in aanmerking genomen inkomen. Daarbij vragen zij of met dubbel in aanmerking genomen inkomen voor de hybridemismatch-bepalingen alleen inkomen wordt bedoeld dat in samenhang met een hybridemismatch dubbel in aanmerking wordt genomen of ook inkomen dat op andere gronden door twee landen in de heffing wordt betrokken. Op grond van het huidige artikel 12ac, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 wordt voor de toepassing van de hybridemismatchbepalingen onder dubbel in aanmerking genomen inkomen een inkomensbestanddeel verstaan dat door de twee staten waartussen een hybridemismatch (een aftrek zonder betrekking in de heffing of een dubbele aftrek) ontstaat in een naar de winst geheven belasting is betrokken.

De NOB vraagt zich af of met het voorgestelde artikel IV, waarin de samenloop tussen de aftrekbeperking als gevolg van de hybridemis-matchmaatregelen en de earningsstrippingmaatregel is uitgewerkt, geen materiële terugwerkende kracht wordt bereikt ten aanzien van boekjaren die aanvangen voor 1 januari 2021. Met het voorgestelde artikel IV wordt – in lijn met de interpretatie die mijn ambtsvoorganger bij de implemen-tatie van de hybridemismatchmaatregelen reeds heeft gegeven ten aanzien van deze samenloop – nader wettelijk geregeld dat renteaftrek voor toepassing van de earningsstrippingmaatregel in aanmerking moet worden genomen in het jaar waarin de hybridemismatchcorrectie wordt teruggenomen op grond van artikel 12af Wet Vpb 1969. Het huidige artikel 12af Wet Vpb 1969 regelt dat dubbel in aanmerking genomen inkomen in aftrek komt voor zover in enig eerder jaar geen aftrek is toegestaan. Omdat het genoemde artikel 12af, evenals de overige hybridemismatchbepalingen, in werking is getreden per 1 januari 2020 zal dit artikel eerst toepassing vinden op boekjaren die zijn aangevangen na 1 januari 2021. Hierdoor is naar de mening van het kabinet geen sprake van materieel terugwerkende kracht.

---

<sup>17</sup> Of tot de winst worden gerekend.



Daarnaast vraagt de NOB zich op basis van de huidige wettekst alsmede de voorgestelde maatregel af of binnen de hybridemismatchmaatregelen ook kan worden voorzien in een nadere verduidelijking voor de omgekeerde situatie, namelijk dubbel in aanmerking genomen inkomen dat opkomt vóór de betreffende hybridemismatchmaatregel van toepassing wordt. Op grond van de richtlijntekst bestaat geen ruimte om vergoedingen, betalingen, lasten of verliezen in mindering te brengen op dubbel in aanmerking genomen inkomen dat opkomt vóór de betreffende hybridemismatchmaatregel van toepassing wordt. Naar de tekst van de richtlijn is namelijk pas sprake van dubbel in aanmerking genomen inkomen indien een inkomensbestanddeel in de heffing wordt betrokken krachtens de wetgeving van de beide rechtsgebieden waartussen de mismatch is ontstaan.

## **6. Aanpassen overgangsrecht Natuurschoonwet 1928**

De leden van de fractie van de VVD vragen toe te lichten wanneer de aanpassing van de Natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) wel en niet leidt tot een heffing. Op landgoederen die vóór 1 januari 2021 als NSW-landgoed zijn aangemerkt, blijven op grond van overgangsrecht tot 1 januari 2031 de oude (huidige) regels van toepassing, tenzij zich in de tussenliggende periode bepaalde specifiek omschreven gebeurtenissen voordoen. Vanaf 1 januari 2031 – dus na 10 jaar – moeten ook deze NSW-landgoederen voldoen aan de nieuwe regels van het aangepaste Rangschikkingsbesluit NSW. Indien een landgoed dat vóór 1 januari 2021 als NSW-landgoed is aangemerkt vóór 1 januari 2031 een andere eigenaar krijgt (anders dan door vererving of ten gevolge van een verdeling van een gemeenschap of van een nalatenschap) zijn de oude regels niet langer van toepassing. De fiscale faciliteiten voor een NSW-landgoed zoals in de erfbelasting, de schenkbelasting, de overdrachtsbelasting, de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting en op gemeentelijk niveau in de onroerendezaakbelasting zijn dan alleen van toepassing indien en voor zover het landgoed voldoet aan de nieuwe regels. Het in dit wetsvoorstel opgenomen overgangsrecht bewerkstelligt dat de schenk- en erfbelasting waarvan de invordering bij het verkrijgen van het landgoed op grond van de NSW 1928 achterwege is gebleven, niet enkel door de wijziging in de regelgeving alsnog worden ingevorderd. Hetzelfde uitgangspunt geldt voor de overdrachtsbelasting. Het overgangsrecht geldt alleen voor belastingclaims die betrekking hebben op gedeelten van het landgoed die na de eigenaarswisseling niet meer (kunnen) voldoen aan de nieuwe regels die gelden voor rangschikking van landgoederen en niet voor claims die betrekking hebben op gedeelten die ook onder de nieuwe regels gerangschikt kunnen worden. Daarnaast blijven de regels die zien op de bezitseis gelden.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de budgettaire gevolgen doordat naar verwachting 600 landgoederen hun rangschikking als NSW-landgoed uiterlijk per 1 januari 2031 zullen verliezen. Het antwoord op deze vraag is dat de structurele budgettaire opbrengst van alle aanpassingen in de regelgeving € 1 miljoen is. Deze € 1 miljoen is het saldo van de aanscherpingen en versoepelingen in de regelgeving (bijvoorbeeld naar verwachting rangschikking van 50 tot 100 extra buitenplaatsen).

Het antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de VVD in hoeveel gebieden deze wijziging naar verwachting effect zal hebben, is dat de maatregelen in principe uiteindelijk effect zullen hebben op circa 600 landgoederen verspreid liggend over heel Nederland.

Op de vraag van deze leden welke mogelijkheden tot bezwaar de eigenaren van een landgoed hebben die hun rangschikking als landgoed uiterlijk per 1 januari 2031 zullen verliezen, is het antwoord dat deze eigenaar kort na die datum een beschikking ontvangt waarin het beëindigen van de rangschikking wordt bevestigd. De eigenaar kan tegen deze beschikking in bezwaar gaan. Een dergelijk bezwaar is alleen zinvol als de eigenaar van oordeel is dat zijn landgoed op 1 januari 2031 wel voldoet aan de voorwaarden voor aanmerking als NSW-landgoed zoals die zijn opgenomen in het dan geldende Rangschikkingsbesluit NSW. Verder vragen deze leden naar de omvang van de aanvullende kosten als gevolg van de gewijzigde regelgeving voor eigenaren van wie het landgoed niet meer als een NSW-landgoed wordt aangemerkt. Het antwoord op deze vraag luidt dat de eigenaar vanaf de datum van de intrekking voor dit landgoed niet langer de fiscale faciliteiten voor een NSW-landgoed deelachtig is, zoals bijvoorbeeld de jaarlijkse faciliteiten in de inkomsten- en vennootschapsbelasting en onroerendezaakbelasting. Hierbij past de kanttekening dat er overgangsrecht is getroffen voor al bestaande belastingclaims op het gebied van de schenk- en erfbelasting en de overdrachtsbelasting voor de gevallen waarin het landgoed enkel door de huidige wijziging van het Rangschikkingsbesluit niet meer voldoet aan de nieuwe regels voor aanmerking als NSW-landgoed.

De leden van de fractie van D66 vragen waarop de termijn voor overgangsrecht is gebaseerd. De termijn voor het overgangsrecht bedraagt 10 jaar. Het doel van de aanpassingen in het Rangschikkingsbesluit NSW is dat het natuurschoon op landgoederen meer robuust en beter gewaarborgd is. Landgoedeigenaren dienen ruim de tijd te krijgen om de noodzakelijke aanpassingen te kunnen doen. Het ontwikkelen van natuur en bos is nu eenmaal een langjarige kwestie en wordt niet gerealiseerd in een jaar. Verder worden met het overgangsrecht in het Rangschikkingsbesluit NSW en in het onderhavige wetsvoorstel verworven rechten voldoende gerespecteerd.

Deze leden vragen in dit verband naar het verschil in effect op belastingplichtigen wanneer slechts een termijn van 5 jaar zou zijn gehanteerd. Daarop kan ik antwoorden dat bij een 5 jaarstermijn voor het overgangsrecht veel minder landgoederen aan de nieuwe voorwaarden kunnen voldoen. De schatting is dat er 1200 landgoederen zijn die niet direct aan de nieuwe voorwaarden zullen voldoen waarvan er 600 alsnog kunnen voldoen door aanpassingen op het landgoed aan te brengen binnen de 10-jaars overgangperiode. Indien de nieuwe voorwaarden van het Rangschikkingsbesluit NSW onverkort per 1 januari 2026 zouden gelden in plaats van per 1 januari 2031, heeft dat tot gevolg dat een groter deel van die 1200 landgoederen er niet in zal slagen tijdig aan die nieuwe voorwaarden te voldoen. Het budgettaire effect daarvan – dat vragen deze leden eveneens – zou zijn dat al vanaf 2026 een opbrengst van € 1 à 2 miljoen per jaar behaald wordt. Naar verwachting zal de structurele budgettaire opbrengst uitkomen op € 1 miljoen per jaar omdat een deel van deze landgoederen later alsnog aan de nieuwe voorwaarden zal voldoen en de rangschikking gehandhaafd kan blijven.

De vraag van de leden van de fractie van D66 of na deze aanpassing golfbanen uitgesloten zijn van toepassing van de Natuurschoonwet, beantwoord ik ontkennend. Zoals in de Kabinetsreactie op de evaluatie<sup>18</sup> is vermeld, wordt met de wijzigingen beoogd dat golfbanen alleen worden gerangschikt als zij echt bijdragen aan het natuurschoon. Een belangrijke aanscherping is dat de oppervlakte van iedere golfbaan voor ten minste 50% (i.p.v. 30%) is bezet met natuurterreinen of houtop-

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2016/17, 33 576, nr. 90.

standen. Met de voorgestelde wijzigingen zullen naar verwachting circa 10 à 20 van de circa 85 golfbanen gerangschikt blijven. Voor de overige golfbanen geldt dat zij voor 2031 extra bos en natuur moeten creëren om aan de nieuwe eisen voor rangschikking te kunnen voldoen.

De leden van de fractie van het CDA vragen bij de 600 landgoederen die naar verwachting niet aan de nieuwe voorwaarden kunnen voldoen, naar de verdeling over de categorieën aanleunende landgoederen, kleine landgoederen met weinig natuur of bos en golfbanen. Het antwoord hierop is dat het hierbij grotendeels gaat om aanleunende landgoederen van minder dan 1 hectare die veelal weinig bijdragen aan het natuurschoon. Verder bestaat de groep van 600 landgoederen voor een groot deel uit landgoederen van tussen de 1 en de 5 hectare met minder dan 50% natuurterreinen of houtopstanden. Ten slotte betreft het 65 à 75 golfbanen.

Deze leden willen verder graag weten hoe de eigenaar van een landgoed dat vanaf de inwerkingtredingsdatum van het genoemde besluit, die nog moet worden vastgesteld per koninklijk besluit, niet meer kwalificeert als landgoed hierover wordt geïnformeerd. Allereerst merkt het kabinet op dat door de werking van het overgangsrecht in het Rangschikkingsbesluit NSW het niet zo is dat per 1 januari 2021 (de beoogde ingangsdatum) de rangschikking van landgoederen die niet voldoen aan de nieuwe regels, wordt ingetrokken. In beginsel blijven voor landgoederen die onder de oude regelgeving op 31 december 2020 gerangschikt waren, de oude regels nog doorlopen. De uitvoerende organisaties, te weten de Rijksdienst voor ondernemend Nederland en de Belastingdienst, zullen in overleg alle eigenaren een brief zenden waarin wordt uitgelegd dat het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet met ingang van 1 januari 2021 is gewijzigd en dat dit mogelijk invloed heeft op de rangschikking van hun landgoed. Ook op de website van de beide uitvoerende organisaties zal informatie geplaatst worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen aan te geven welke aanpassingen de eigenaren van genoemde 600 landgoederen naar verwachting in de komende tien jaar moeten doen om alsnog aan de voorwaarden per 1 januari 2031 te voldoen en welke categorieën van landgoederen er onder deze 600 vallen. Een deel van de eigenaren, van landgoederen die kleiner zijn dan 5 hectare (ha) en groter dan 1 ha, kan volstaan met het aanleggen van extra percelen bos en/of natuur om aan een bezetting met 50% hout en/of natuur te komen. Ook eigenaren van landgoederen waarop een golfbaan is gelegen kunnen voor de oppervlakte van de golfbaan zorgen dat ze voldoen aan het 50%-criterium. Eigenaren, niet zijnde erfpachters, van landgoederen kleiner dan 1 ha zullen mogelijk proberen grond bij te kopen zodat het landgoed groter wordt dan 1 ha en dan ook aan het 50%-criterium te voldoen. Eigenaren van landgoederen die gerangschikt zijn met veel kleine percelen natuur zullen deze percelen vergroten of met elkaar verbinden, zodat (aaneengesloten) percelen groter worden dan 0,5 ha.

De leden van de fractie van de SP vragen naar het budgettaire effect als het wettelijke overgangsrecht voor de erf- en schenkbelasting en overdrachtsbelasting niet zou zijn gecreëerd. Op landgoederen die vóór 1 januari 2021 als NSW-landgoed zijn aangemerkt, blijven tot 1 januari 2031 de oude (huidige) regels van toepassing, tenzij zich in de tussenliggende periode bepaalde specifiek omschreven gebeurtenissen voordoen. Daardoor heeft het wettelijke overgangsrecht voor de erf- en schenkbelasting en overdrachtsbelasting tussen 2021 en 2031 een verwaarloosbaar budgettair effect. Vanaf 1 januari 2031 moeten alle NSW-landgoederen voldoen aan de nieuwe regels van het aangepaste Rangschikkingsbesluit

NSW waardoor naar verwachting 600 landgoederen hun rangschikking als NSW-landgoed zullen verliezen. Voor een deel van deze 600 landgoederen is bij de verkrijging van dat landgoed de invordering van schenk- en erfbelasting en overdrachtsbelasting achterwege gebleven onder de voorwaarde van instandhouding van het NSW-landgoed gedurende 25 jaar en het voldoen aan de bezitsei. Veronderstellend dat een kwart van de 600 landgoederen is gerangschikt tussen 2006 en 2021 bedraagt de budgettaire opbrengst als geen overgangsrecht zou worden geïntroduceerd eenmalig circa € 6 miljoen in 2031.

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, PvdA en D66 hebben gevraagd hoeveel buitenlandse landgoederen onder de NSW vallen (thans nog onder het goedkeurend beleidsbesluit). Het antwoord is dat er momenteel geen buitenlands landgoed onder de NSW valt.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen nader toe te lichten om wat voor soort landgoederen het gaat die in het buitenland gelegen zijn maar wel een element van het Nederlandse culturele erfgoed vormen. Het antwoord op deze vraag luidt dat een buiten Nederland gelegen onroerende zaak die een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed kan worden aangemerkt als een NSW-landgoed indien aan enkele voorwaarden is voldaan. In de eerste plaats moet het een onroerende zaak betreffen die is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Unie of een staat waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. In de tweede plaats moet voldaan zijn aan de criteria in artikel 2a van het Rangschikkingsbesluit NSW zoals dat per 1 januari 2021 luidt. Het kan bijvoorbeeld gaan om een onroerende zaak die een bijzondere uitdrukking is van een voor Nederland kenmerkende culturele, sociaal-economische, bestuurlijke, beleidsmatige of geestelijke ontwikkeling of die van belang is voor de geschiedenis van de Nederlandse architectuur of Nederlandse bouwtechniek. De bepaling, dat een onroerende zaak die buiten Nederland is gelegen onder voorwaarden kan worden aangemerkt als landgoed, is in de NSW opgenomen naar aanleiding van een uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State na het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie over de verenigbaarheid van het begrip «landgoed» in de NSW met de Europese interne marktregels (artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie).<sup>19</sup> Op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA welke fiscale voordelen zo'n kwalificatie kan opleveren, luidt het antwoord dat op grond van de NSW fiscale voordelen op het gebied van de erf- en schenkbelasting en de overdrachtsbelasting kunnen worden verkregen. Daarnaast zijn fiscale voordelen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting in de desbetreffende heffingswetten opgenomen.

De Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (EPN) heeft een vraag gesteld over de werking van het overgangsrecht dat geldt met betrekking tot de wijzigingen in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928. Het overgangsrecht geldt voor landgoederen die op 31 december 2020 voldoen aan de voorwaarden van het huidige Rangschikkingsbesluit, maar die als gevolg van de wijzigingen per 1 januari 2021 niet meer voldoen aan de nieuwe voorwaarden. Zolang het overgangsrecht op een dergelijk landgoed van toepassing is, blijft het gerangschikt als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 (NSW-landgoed) en geldt bij overlijden van de eigenaar de erfbelastingfaciliteit van artikel 7 van de NSW 1928. Als het landgoed een andere eigenaar krijgt door vererving of ten gevolge van een verdeling van een gemeenschap of van een

<sup>19</sup> ABRS 22 juli 2015, zaaknr. 201113287/1/A2 (The Bean House), HvJ EU 18 december 2014 in de zaak C-133/13(Q), ECLI:EU:C:2014:2460.

nalatenschap, blijft het overgangsrecht van toepassing. Dit betekent dat als die eigenaar overlijdt en het landgoed nog is gerangschikt als NSW-landgoed de erfbelastingfaciliteit van artikel 7 eveneens van toepassing is. Het maakt daarbij niet uit, de EPN vraagt ernaar, of het landgoed bij een vererving is verkregen door een erfgenaam of door een legataris. Voorts vraagt de EPN waarom er onderscheid wordt gemaakt tussen de verdeling van een gemeenschap en de verdeling van een nalatenschap. Met dit onderscheid wordt tot uitdrukking gebracht dat de uitzondering op het vervallen van het overgangsrecht niet alleen geldt voor de verdeling van een gemeenschap die is ontstaan door een nalatenschap maar ook op de verdeling van andere gemeenschappen. De EPN vraagt zich verder af of, indien bij een verdeling van een gemeenschap een bevoordeling van een van de deelgenoten optreedt, gebruik kan worden gemaakt van de schenkbelastingfaciliteit van artikel 7 NSW 1928. Deze vraag kan niet in zijn algemeenheid worden beantwoord. Daarvoor is een beoordeling door de inspecteur van alle met het specifieke geval samenhangende feiten en omstandigheden noodzakelijk. Door de werking van het overgangsrecht dat is opgenomen in artikel VI, eerste lid, onderdeel a, van het wetsvoorstel OFM 2021 kunnen belastingclaims vervallen, als het landgoed enkel ten gevolge van een eigenaarswisseling niet meer voldoet aan de (nieuwe) regels voor rangschikking van landgoederen. Het vervallen van belastingclaims geldt overigens alleen voor zover die belastingclaims naar rato kunnen worden toegerekend aan het gedeelte van het landgoed dat na de eigenaarswisseling niet voldoet aan de nieuwe regels die gelden voor rangschikking van landgoederen. Het kabinet wijst in dit verband op artikel VI, tweede lid, van het overgangsrecht in het wetsvoorstel OFM 2021 en naar de memorie van toelichting<sup>20</sup>, waarin is aangegeven dat de fiscale gevolgen van het schenden van de instandhoudingseis wel van toepassing blijven op het deel van de onroerende zaak dat onder de nieuwe regels wel aangemerkt kan worden als landgoed, maar waarbij de (nieuwe) eigenaar ervoor kiest dit deel niet meer onder de nieuwe voorwaarden aan te laten merken als landgoed. Voor het gedeelte van het landgoed dat na de overdracht wel als NSW-landgoed gerangschikt kan worden, maakt het dus wel uit of de nieuwe eigenaar dat deel ook daadwerkelijk als zodanig laat rangschikken. Indien de nieuwe eigenaar ervoor kiest het gedeelte van het landgoed dat wel voldoet aan de nieuwe regels niet als NSW-landgoed te laten rangschikken, zal de belastingclaim die naar rato betrekking heeft op dat wel rangschikbare deel van het landgoed worden ingevorderd. Laat de nieuwe eigenaar dat gedeelte wel rangschikken, dan vindt geen invordering plaats van dat gedeelte van de belastingclaim. De claim of claims die kunnen worden toegerekend aan dat deel van het landgoed vervallen niet omdat het overgangsrecht daar geen betrekking op heeft. Voor alle duidelijkheid zij hier ook nog opgemerkt dat het in het wetsvoorstel OFM 2021 opgenomen overgangsrecht betrekking heeft op de invordering van belastingclaims op grond van de artikelen 8 en 9c NSW 1928, dus niet op invordering van claims op grond van artikel 8a NSW 1928 (de bezitseis).

## **7. Uitzondering voor het leggen van elektronisch derdenbeslag door de Belastingdienst**

Uit artikel 475 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv) volgt dat als er door de derde-beslagene een elektronisch adres is doorgegeven aan een door de Minister van Veiligheid en Justitie aangewezen organisatie, het beslag onder deze derde elektronisch kan worden gelegd. Bij Besluit van de Staatssecretaris van Justitie van 3 juni 2009, tot aanwijzing van de organisatie waaraan derden elektronische

<sup>20</sup> Kamerstukken II 2020/021, 35 573, nr. 3, blz. 27.

adressen kunnen opgeven voor het elektronisch laten van derdenbeslag (...) (Stcrt. 2009, 110) is hiervoor de Koninklijke Beroepsorganisatie van Gerechtsdeurwaarders (hierna: KBvG) aangewezen. Met de inwerking-treding van de Wet tot wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en de Faillissementswet in verband met de herziening van het beslag- en executierecht (hierna: Wet herziening beslag- en executierecht) geldt vanaf 1 januari 2021 dat als een derde-beslagene zijn elektronisch adres doorgeeft, het beslag onder deze derde elektronisch door de deurwaarder moet worden gelegd. In onderhavig wetsvoorstel wordt geregeld dat de Belastingdienst hiervan is uitgezonderd omdat het elektronisch leggen van derdenbeslag op dit moment niet uitvoerbaar is. De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet in dit kader of het de derde-beslagene, meestal een bank of werkgever, vrij staat om zelf te bepalen of hij zijn adres doorgeeft aan de KBvG. Dit is het geval. Het is aan de derde om te bepalen of hij een elektronisch adres wil doorgeven. Hierin brengt de Wet herziening beslag- en executierecht geen verandering.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA of de derde-beslagene kan terugkomen op het eerder doorgeven van een elektronisch adres aan de KBvG. Ook dit is het geval. Uit artikel 1, tweede lid, van het Besluit van 2 juni 2009, houdende regels aangaande de registratie van elektronische adressen van derden en het elektronisch betekenen in geval van derdenbeslag (Stb. 2009, 235) (hierna: Besluit elektronisch betekenen) volgt dat een afmelding van het elektronische adres mogelijk is.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of het al dan niet elektronisch leggen van beslag gevolgen heeft voor de schuldenaar. Artikel 475, derde lid, Rv ziet op de wijze van leggen van beslag op zaken en vorderingen van de schuldenaar die zich onder een derde bevinden, het zogeheten derdenbeslag. Of dit beslag elektronisch of door middel van een papieren exploit bij de derde-beslagene wordt gelegd, maakt voor de schuldenaar geen verschil. Elektronische beslaglegging is efficiënter voor partijen die veel met een derdenbeslag hebben te maken (zoals banken of grote werkgevers).

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet daarbij naar de risico's kijkt dat dan wel het elektronische bericht niet aankomt dan wel dat fraudeurs een werkgever proberen te misleiden met een valse elektronische opdracht tot beslaglegging. In artikel 2 van het Besluit elektronisch betekenen zijn regels opgenomen over de betrouwbaarheid en vertrouwelijkheid van elektronisch betekenen van een beslagexploit aan een derde. Zo wordt o.a. vereist dat er een systeem voor gegevensverwerking wordt gebruikt dat na kan gaan of een bericht authentiek is en daadwerkelijk afkomstig is van de verzender en dat kan controleren of een bericht niet onbevoegdlijk is gewijzigd. Artikel 3 van dit besluit regelt dat de derde automatisch elektronisch de ontvangst van een elektronisch verzonden beslagexploit moet bevestigen.

De leden van de fractie van de PVV vragen of het kabinet kan aangeven of de uitzondering enkel geldt voor de invordering van belastingen en/of dat deze eveneens van toepassing is voor de terugvordering van toeslagen. De uitzondering dient zowel te gelden voor de invordering van belastingen als voor de terugvordering van toeslagen. Omdat hier ten aanzien van de terugvordering van toeslagen in het voorstel ten onrechte niet is voorzien, wordt de uitzonderingsbepaling door middel van de tegelijk met deze nota verzonden nota van wijziging ook van toepassing op de terugvordering van toeslagen. Hiermee wordt bereikt dat de uitzondering op de verplichting zowel geldt bij de invordering van belastingen als de terugvordering van toeslagsschulden.

Daarnaast vragen de leden van de VVD wat de staat van de IV-voorzieningen bij de Belastingdienst is, omdat zij op verschillende plekken lezen over wetsonderdelen die voor de Belastingdienst onuitvoerbaar zijn op korte termijn. Zoals gemeld aan de Tweede Kamer kampt de Belastingdienst met achterstallig onderhoud in de IV-systemen.<sup>21</sup> Er lopen verschillende meerjarige programma's die (gaan) bijdragen aan het vergroten van de voorspelbaarheid en wendbaarheid en het verkleinen van de technische schuld. Uitfaseren ETM heeft bijvoorbeeld absolute prioriteit binnen de automatisering, omdat het cruciaal is voor de stabiliteit van de invorderingssystemen. Tegelijkertijd is de verwachting dat ook komende jaren de IV-problematiek een impact blijft hebben op de uitvoerbaarheid van beleidsmaatregelen.

Ook vragen de leden van de fractie van de VVD of de onuitvoerbaarheid te maken heeft met verouderde ICT of met bijvoorbeeld de hoeveelheid wetgeving. Dit heeft met beide aspecten te maken. Een belangrijke randvoorwaarde voor de uitvoerbaarheid is de inpassing in het IV-portfolio. Voor veel maatregelen is namelijk IV-capaciteit benodigd en het portfolio is voor de komende jaren al overvraagd. Er is daarom prioritering nodig tussen implementatie van beleidsvoorstellen van reeds aangenomen wetgeving, nieuwe beleidsvoorstellen, onderhoud, en modernisering van IV-systemen. Tevens zijn een groot aantal verbeteracties<sup>22</sup> in gang gezet die moeten bijdragen aan een meer voorspelbare ICT-organisatie die mogelijkheden biedt in de kwaliteit van uitvoering en dienstverlening, en wensen van burgers, bedrijven of politiek snel kan oppakken. De verbeteracties komen voort uit de aanbevelingen uit de rapporten van EY<sup>23</sup>, KPMG<sup>24</sup>, BIT<sup>25</sup>, Auditdienst Rijk en Algemene Rekenkamer.

De leden van de fractie van de VVD, D66 en PVV vragen waarom de Belastingdienst vanaf 1 januari geen elektronisch derdenbeslag kan leggen en of de oorzaak voor uitstel van de maatregel komt vanwege de IV-voorzieningen in de invordering of op andere terreinen. In de uitvoeringstoets Herziening beslag- en executierecht is aangegeven dat het voor de Belastingdienst niet mogelijk was om het elektronisch beslag te implementeren op de beoogde invoeringsdatum. De benodigde IV-voorzieningen voor het leggen van elektronisch derdenbeslag kunnen niet gerealiseerd worden vóór 2023, omdat de prioritering hierin niet voorziet. Uitfaseren ETM heeft bijvoorbeeld absolute prioriteit binnen de automatisering, omdat het cruciaal is voor de stabiliteit van de invorderingssystemen. Daarnaast is het zo dat door de betalingsvordering ex art. 19 IW 1990 het belang van elektronische beslagen onder derden sterk wordt verminderd. Dit is meegenomen in de afweging om de prioriteit van deze opdracht vast te stellen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet een nauwkeurigere planning kan geven wanneer het elektronisch derdenbeslag wel uitvoerbaar is voor de Belastingdienst en wat hiervoor moet gebeuren. Een nauwkeurige planning is nu nog niet te geven. De bouw van de voorzieningen staat gepland in 2022, realisatie en implementatie in 2023 (afhankelijk van de prioritering van dat moment).

---

<sup>21</sup> Kamerstukken II, 2019/20, 31 066, nr. 700 en Kamerstukken II, 2018/19, 31 066, nr. 486.

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 700.

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 589.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 589.

<sup>25</sup> Kamerstukken II 2016/17, 31 066, nr. 315.

De leden van de fractie van de PVV vragen of de met het elektronisch derdenbeslag gemoeide automatiseringskosten nog binnen de raming van de uitvoeringstoets van de Belastingdienst vallen. De genoemde raming ziet niet op de automatiseringskosten voor het elektronisch derdenbeslag. Omdat realisatie op korte termijn niet aan de orde is, is nog geen kostenraming gemaakt. Een kostenraming wordt gemaakt voorafgaand aan de geplande bouw van de voorzieningen in 2022.

### **8. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger**

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet uitgebreider in kan gaan op de gevolgen voor bedrijfsleven en burger en of het kabinet kan bevestigen dat het bedrijfsleven en de burger van de genoemde maatregelen geen gevolgen ervaart en zo niet waarom niet. Ook vragen deze leden waarom dit voorstel niet ter consultatie heeft voorgelegen. Tot slot vragen deze leden of er na publicatie van het wetsvoorstel geen commentaar op de regeldruk is binnengekomen, waarop gereageerd kan worden.

De aanpassing overgangsrecht levensloopregeling kan een verschuiving betekenen van de regeldruk van werkgevers naar verzekeraars en banken. Door de maatregel zijn banken en verzekeraars inhoudingsplichtig als het levenslooptegoed nog niet is opgenomen voor 1 november 2020, maar voorafgaande aan dit fictieve genietingsmoment kan een werknemer nog steeds levenslooptegoed opnemen via de werkgever. In dat geval zal de werkgever als inhoudingsplichtige de verschuldigde loonheffing inhouden en afdragen. Per saldo blijft de regeldruk ongewijzigd.

De maatregelen verduidelijken berekeningswijze KIA en verduidelijken afdrachtsvermindering S&O verduidelijken de bestaande regelgeving en hebben daarom geen gevolgen voor de regeldruk. De verduidelijking samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel heeft naar verwachting gevolgen voor een zeer kleine groep belastingplichtigen. Deze groep houdt de benodigde gegevens ook al bij voor het doen van aangifte in de vennootschapsbelasting. Daarom heeft de maatregel nagenoeg geen gevolgen voor de regeldruk.

De gevolgen voor de regeldruk overgangsrecht Natuurschoonwet 1928 zijn al in kaart gebracht bij de aanpassing van het Rangschikkingsbesluit NSW 1928 (besluit van 11 september 2020). Dit wetsvoorstel heeft geen aanvullende gevolgen voor de regeldruk. De maatregel uitzondering voor het leggen van elektronisch derdenbeslag door de Belastingdienst past de wet zo aan dat deze aansluit bij de oorspronkelijke bedoeling van de wet en heeft daarom geen gevolgen voor de regeldruk. Gelet op bovenstaande is ervoor gekozen om dit wetsvoorstel niet ter consultatie voor te leggen. Verder is er na publicatie van het wetsvoorstel geen commentaar op de regeldruk binnengekomen waarop gereageerd kan worden.

### **9. Uitvoeringskosten Belastingdienst**

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de uitvoeringslasten van het overgangsrecht voor de landgoederen die geen bijdrage meer leveren aan het in stand houden van natuurschoon een dermate grote structurele inzet van de Belastingdienst vereisen. Door het overgangsrecht bestaan er in de periode 2021 tot en met 2030 twee regimes, hetgeen de complexiteit voor de uitvoering doet toenemen. Dit betekent een verzwaring van het normale werkproces van het kleine NSW-team. Om die reden worden de uitvoeringskosten geraamd op € 90.000 per jaar tot en met 2030.



## II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

De leden van de fractie van VVD vragen het kabinet te vragen om een nader onderzoek naar de omzetting van NEDC naar WLTP en wat de huidige stand van zaken is. Deze leden vragen om een toelichting op het koninklijk besluit, en wanneer deze wordt verwacht. In mijn brief van 16 oktober 2020 heb ik uw Kamer geïnformeerd over de uitkomsten van mijn gesprek met de autobranche en de nadere analyse die is uitgevoerd. De WLTP is inmiddels in werking getreden (per 1 juli 2020) voor de belasting op personenauto's en motorrijwielen. Daarbij is al in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2020 (Ofm 2020) geregeld dat voor de motorrijtuigenbelasting (mrb) de WLTP in werking treedt bij koninklijk besluit, waarbij is aangegeven dat de WLTP voor de mrb om uitvoeringstechnische redenen naar verwachting in werking treedt met ingang van 1 januari 2021. Dat wordt met onderhavig wetsvoorstel niet gewijzigd.

De leden van de fractie van VVD vragen om toe te lichten waarom voor PHEV's met uitsluitend een NEDC-testresultaat de NEDC-metmethode wordt gehanteerd en hoe dat bij andere auto's is gegaan. De leden van de fractie van de VVD vragen verder om de gevolgen van de aanpassing in artikel 9 Wet BPM 1992 toe te lichten waarbij voor de mrb dezelfde wijze van CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt vastgesteld als voor de heffing van de bpm het geval is. De leden vragen of de mrb op hetzelfde niveau blijft. De maatregel in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2021 is bedoeld om een technische omissie in Ofm 2020 te herstellen. De wijziging bij Ofm 2020 is bedoeld om het geldende halftarief in de Wet MRB 1994 voor PHEV's met uitsluitend een NEDC-testresultaat te handhaven. Op deze wijze blijft de bestaande prikkel om het bestaande PHEV-wagenpark aantrekkelijk te maken voor de tweedehands autokoper gehandhaafd. Voor PHEV's die een WLTP-testresultaat hebben, hoeft geen omrekening plaats te vinden naar een NEDC-waarde. Verder wordt artikel 9 Wet BPM 1992 bij dit wetsvoorstel niet gewijzigd. Dit voorstel regelt dat de leden 12 en 13 van artikel 9 Wet BPM 1992 van overeenkomstige toepassing zijn in artikel 23b van de Wet MRB 1994.

### 10. Overig

De leden van de fractie van de VVD vragen naar een afzonderlijk overzicht van de gevolgen van het onderhavige wetsvoorstel voor de verschillende uitvoeringsorganisaties, zoals bijvoorbeeld de Belastingdienst. Voor de Belastingdienst zijn de uitvoeringsgevolgen te vinden in de verzameling uitvoeringstoetsen die als bijlage is meegestuurd met de memorie van toelichting.<sup>26</sup> De leden vragen ook of de uitvoeringsorganisaties hebben meegekeken bij de totstandkoming van de regeling. De Belastingdienst is nauw betrokken geweest bij de totstandkoming van de betreffende wetgeving.

#### *Schenkbelasting samenwonenden en gehuwden*

De leden van de fractie van het CDA merken op dat steeds meer samenwonenden en gehuwden aanlopen tegen schenkbelasting, wanneer zij hun vermogen meer gelijk willen verdelen. Deze leden noemen daarbij verschillende situaties. Zij merken op dat in het beleidsbesluit alleen de verdeling die exact 50-50 is, is opgenomen. De leden verzoeken om alsnog alle verdelingen die de 50-50-grens niet overschrijden alsnog op te nemen in het goedkeurende besluit. Ik herken niet het beeld dat steeds meer samenwonenden en gehuwden aanlopen tegen schenkbelasting,

<sup>26</sup> Bijlage bij Kamerstukken II, 2020/21, 35 573, nr. 3.

wanneer zij hun vermogen meer gelijk willen verdelen. Wel zijn er vaak vragen bij mensen over hoe het zit met schenkbelasting bij huwelijksgemeenschappen. Het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2018 moest duidelijkheid brengen over de vraag wanneer bij het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden sprake is van een schenking (en schenkbelasting). Dit voorstel is als gevolg van het door deze leden aangehaalde amendement vervallen.<sup>27</sup> In de toelichting van dat amendement werd gevraagd om goedkeurend beleid over een verdeling van het gezamenlijke vermogen dat de 50-50-grens niet overschrijdt. Dat heeft geresulteerd in het beleidsbesluit van 29 maart 2018.<sup>28</sup>

Uitgangspunt voor dit beleidsbesluit is de standaardjurisprudentie van de Hoge Raad over schenkingsaspecten van het huwelijkvermogensrecht: de arresten van 28 januari 1959 (BNB 1959/122) en 17 maart 1971 (BNB 1971/95). Deze arresten zijn geweest voor situaties waarin de echtgenoten voor gelijke delen gerechtigd werden in een algehele gemeenschap van goederen. In het beleidsbesluit van 29 maart 2018 is de lijn van de genoemde arresten, te weten geen schenking als bij huwelijkse voorwaarden naar een algehele gemeenschap van goederen wordt overgestapt, vastgelegd. Bovendien is deze lijn doorgetrokken naar het sinds 2018 geldende wettelijke (beperkte) huwelijksgoederenregime. Doordat de algehele gemeenschap van goederen als norm geldt voor wat partners met elkaar kunnen delen, staat het partners vrij om meer te delen dan de wettelijke gemeenschap zoals we die sinds 2018 kennen. Maar als partners vermogen in een huwelijksgoederengemeenschap willen inbrengen terwijl dat volgens het civiele recht niet is toegestaan (giften en erfrechtelijke verkrijgingen met een *privéclausule* als bedoeld in artikel 94, vierde lid Boek 1 Burgerlijk Wetboek (BW)), levert dit wél een belastbare schenking op. Het uitsluiten van vermogensbestanddelen, bijvoorbeeld om de erfenissen buiten de gemeenschap te houden, zal niet tot een schenking leiden zolang deze niet eerder in de huwelijksgemeenschap hebben gezeten. Wat betreft het hanteren van een andere grens dan 50-50 is in het beleidsbesluit van 29 maart 2018 in onderdeel 3.3 een goedkeuring opgenomen. De goedkeuring houdt in dat als één van beide partners voorafgaand aan het wijzigen in een algehele gemeenschap van goederen meer vermogen bezat dan de andere partner, een andere verdeelsleutel dan 50-50 niet als schenking wordt aangemerkt. Voorwaarde is dat de meestvermogende partner gerechtigd blijft tot ten minste 50% van het tot de algehele gemeenschap van goederen behorende vermogen en ten hoogste tot de gerechtigdheid die hij al had. Deze begrenzing voorkomt dat de gerechtigdheid tot de huwelijksgoederengemeenschap een vorm van taxplanning wordt. Voor de situatie dat gehuwden tijdens het huwelijk meer vermogen willen delen, bijvoorbeeld in de verhouding 10% voor de meestvermogende en 90% voor de minstvermogende, geldt de goedkeuring niet. Onderdeel 3.3 van het besluit geldt voor alle huwelijkse voorwaarden waarbij een algehele gemeenschap van goederen wordt overeengekomen, en geldt ook als gedurende het huwelijk een wederkerig verplicht finaal verrekenbeding wordt overeengekomen. Het bovenstaande geldt niet wanneer men tijdens het huwelijk besluit om bij huwelijkse voorwaarden een beperkte gemeenschap van bijvoorbeeld één vermogensbestanddeel aan te gaan (zie onderdeel 3.4 – voorheen genummerd 3.2 – van het beleidsbesluit van 5 juli 2010). Het aangaan van een dergelijke gemeenschap kan een schenking zijn en daarmee een heffingsmoment voor de schenkbelasting.

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 18.

<sup>28</sup> Staatscourant 2018, nr. 18050.

De leden van de fractie van het CDA vragen of met de optie «beperking estateplanning huwelijk» in de Bouwstenen voor het Belasten van vermogen een verdeling van meer vermogen dan bij de 50-50-verdeling wordt bedoeld. De genoemde optie is opgenomen om zekerheid te bieden bij het aangaan of wijzigen van een huwelijksgemeenschap en tegelijkertijd te vergaande planningsmogelijkheden te beperken. De maatregel was al voorgesteld in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 maar is vervallen als gevolg van het eerdergenoemde amendement. Een andere vormgeving is uiteraard denkbaar. De leden van de fractie van het CDA vragen naar het optreden tegen evidente gevallen van misbruik. Vragen over wijziging van de huwelijkse voorwaarden komen veelal in de fase van vooroverleg naar voren. Op dat moment maakt de inspecteur aan de belanghebbenden of hun notaris duidelijk wat de gevolgen voor de schenkbelasting zijn.

#### *Oudedagsvoorziening*

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de belastingheffing verloopt bij vererving van de oudedagsvoorziening (ODV) bij een erflater met kinderen. In artikel 38p, tweede en derde lid, Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LH) is opgenomen dat de ODV-uitkeringen moeten toekomen aan de erfgenamen van de overleden (gewezen) werknemer of genietter. De erfgenaam moet een natuurlijk persoon zijn. De ODV-aanspraak behoort tot de nalatenschap van de (gewezen) werknemer of genietter. Als de kinderen de erfgenamen zijn, verkrijgen deze kinderen krachtens erfrecht de ODV-aanspraak. Deze verkrijging is dan voor de heffing van erfbelasting vrijgesteld. Artikel 38p, vierde lid, Wet LH leidt er immers toe dat de vrijstelling van pensioenen voor de erfbelasting ook op de verkrijging van een ODV-aanspraak van toepassing is.

Voor de langstlevende is de verkrijging van de ODV-aanspraak vrijgesteld van erfbelasting. Maar klopt het – zo vragen de leden van de fractie van het CDA – dat de langstlevende dan wel de erfbelasting moet betalen over de niet-opeisbare geldvordering van de kinderen. Het antwoord is bevestigend. Dat klopt als er sprake is van de wettelijke verdeling. Anders dan bij een pensioenaanspraak, die buiten de nalatenschap om wordt verkregen en op grond van een fictiebepaling voor de erfbelasting als verkrijging wordt aangemerkt, behoort de ODV-aanspraak tot het verervende vermogen van een overleden ODV-gerechtigde. Bij een wettelijke verdeling wordt de ODV-aanspraak vervolgens volledig verkregen door de langstlevende, aangezien deze langstlevende alle goederen uit de nalatenschap van rechtswege verkrijgt. Omdat de langstlevende erfgenaam (en natuurlijk persoon) is, is de verkregen ODV-aanspraak vrijgesteld van erfbelasting. Wel leidt deze verkrijging tot een beperking van de partnervrijstelling, de zogenoemde pensioenimputatie (artikel 32, tweede lid, van de Successiewet 1956). In artikel 4:13 BW is opgenomen dat de langstlevende de schulden van de nalatenschap moet voldoen. De verschuldigde erfbelasting valt hier ook onder, daarom moet de langstlevende (civiel) de erfbelasting die de kinderen over de verkregen geldvordering zijn verschuldigd voor hen voorschieten. Dit verlaagt de overbedelingsschuld van de langstlevende aan de kinderen.

Tot slot vragen deze leden of kan worden bevestigd dat de ODV hierdoor niet geheel voor de langstlevende ter beschikking staat. De ODV wordt voor de erfbelasting hetzelfde behandeld als een pensioenaanspraak of een lijfrente-aanspraak als bedoeld in de artikelen 3.125, 3.126, 3.126a en 5.16 Wet IB 2001. Het voorschieten van de verschuldigde erfbelasting door de langstlevende is een wettelijke bepaling in het BW, die geldt bij een wettelijke verdeling. Vanwege dit voorschieten krijgt de langstlevende een

vordering op de kinderen. De hoogte van de uitkering uit ODV-aanspraak wordt door het voorschieten niet beïnvloed.

#### *Step-up voor grensoverschrijdende fusie en juridische splitsing*

De leden van de fractie van het CDA vernemen graag hoe de bij de Overige fiscale maatregelen 2016 («OFM 2016») geïntroduceerde step-up voor grensoverschrijdende juridisch fusies en juridische splitsingen in de dividendbelasting tot stand gekomen is en hoe deze regeling gebruikt is de afgelopen jaren. Daarnaast vragen deze leden of er voor de totstandkoming van deze regeling overleg geweest is met het bedrijfsleven en zo ja, wanneer en met wie. Tenslotte vragen deze leden of er per jaar aangegeven kan worden hoeveel in het buitenland opgebouwde winstreserves tot een step-up hebben geleid in de dividendbelasting in Nederland. De invoering van een step-up in de dividendbelasting kent een lange voorgeschiedenis. Vanaf april 1989 bestaat de mogelijkheid dat in gevallen waarin aandelen van een in het buitenland gevestigde vennootschap als storting op aandelen worden ingebracht in een in Nederland gevestigde vennootschap onder voorwaarden de waarde in het economisch verkeer van de ingebrachte aandelen in de buitenlandse vennootschap wordt aangemerkt als fiscaal gestort kapitaal. Hiermee wordt voorkomen dat in Nederland een (extra) dividendbelastingclaim zou kunnen ontstaan ter zake van vóór het moment van inbreng buiten het bereik van de Nederlandse fiscus tot stand gekomen waarden. In de OFM 2016 is deze step-up uitgebreid voor grensoverschrijdende juridische fusies en splitsingen, zodat ook in deze gevallen wordt voorkomen dat Nederland een dividendbelastingclaim vestigt op bestaande buitenlandse winstreserves. Er is geen informatie voorhanden waaruit blijkt in hoeverre er destijds met het bedrijfsleven overleg is geweest over de totstandkoming van deze uitbreiding.

Daarnaast geldt dat er geen totaalbeeld is van de hoogte van het fiscaal gestorte kapitaal van alle bedrijven in Nederland. De step-up geldt per bedrijf, maar deze informatie per bedrijf wordt niet systematisch bijgehouden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J.A. Vijlbrief