

WIJ WILLEM ALEXANDER,
BIJ DE GRATIE GODS,
KONING DER NEDERLANDEN,
PRINS VAN ORANJE-NASSAU,
ENZ. ENZ. ENZ.

**Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale
verzamelwet 2025)**

VOORSTEL VAN WET

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het in het kader van het fiscale beleid voor het jaar 2025 wenselijk is in een aantal belastingwetten en enige andere wetten wijzigingen aan te brengen;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel I

De Wet inkomstenbelasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Aan artikel 3.126a, zesde lid, wordt toegevoegd "of legatarissen".

B.

Artikel 5.16c wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "voor de volledige aanspraak" vervangen door ", voor zover de onderdelen a, b, c of d van toepassing zijn, voor de aanspraak".

2. In het derde lid wordt na "voorafgaande kalenderjaar" ingevoegd "op de gehele of gedeeltelijke aanspraak" en wordt "de aanspraak, bedoeld in het eerste lid" vervangen door "die gehele aanspraak, onderscheidenlijk gedeeltelijke aanspraak".

Artikel II

In de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 worden in hoofdstuk 2 aan artikel I, onderdeel O, drie leden toegevoegd, luidende:

10. In afwijking van het eerste lid, aanhef en onderdeel b, is artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 1994 niet van toepassing op periodieke uitkeringen of verstrekkingen als bedoeld in het eerste lid, aanhef en onderdeel b.

11. In afwijking van het eerste lid is op uitkeringen op grond van een pensioenregeling van een internationale organisatie artikel 3.82, aanhef en onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing.

12. Het eerste lid is niet van toepassing voor zover voor een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen op grond van artikel 3.133, eerste en tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel voor zover dit recht wordt geacht te zijn afgekocht op grond van artikel 3.133, derde lid, van die wet.

Artikel III

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 38n wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1." geplaatst.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. Indien artikel 19b, eerste lid, zoals dat luidde op 31 december 2016 van toepassing is of is geweest op een aanspraak als bedoeld in het eerste lid en de aanspraak in afwijking van dat artikel bij de bepaling van de verschuldigde belasting niet als loon in aanmerking is genomen, blijft dat artikel van overeenkomstige toepassing op die aanspraak.

B.

Artikel 38p wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid, onderdeel b, onder 2°, en in het derde lid wordt "zijn erfgenamen," vervangen door "zijn erfgenamen of legatarissen".

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

6. Indien artikel 19b, eerste lid, zoals dat luidde op 31 december 2016, van overeenkomstige toepassing is of is geweest op een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting als bedoeld in het eerste lid en de aanspraak in afwijking van dat artikel bij de bepaling van de verschuldigde belasting niet als loon in aanmerking is genomen, blijft dat artikel van overeenkomstige toepassing op die aanspraak.

C.

Aan artikel 39f wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Indien artikel 19b, eerste lid, zoals dat luidde op 31 december 2013, van overeenkomstige toepassing is of is geweest op een aanspraak als bedoeld in het eerste lid, waarvan een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel d of e, zoals dat luidde op 31 december 2013 als verzekeraar optreedt en de aanspraak in afwijking van artikel 19b, zoals dat

luidde op 31 december 2013, bij de bepaling van de verschuldigde belasting niet als loon in aanmerking is genomen, blijft dat artikel van overeenkomstige toepassing op die aanspraak.

Artikel IV

In de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen wordt artikel 29 als volgt gewijzigd:

1. Onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:
 - d. het in artikel 23, derde en vierde lid, vermelde bedrag, onderscheidenlijk laatst vermelde bedrag, worden verhoogd of verlaagd.
2. De tweede zin vervalt.

Artikel V

De Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 2 wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid, laatste zin, vervalt.
2. Onder vernummering van het derde tot en met zevende lid tot vijfde tot en met negende lid worden twee leden ingevoegd, luidende:
 3. Als verkrijging van economische eigendom wordt niet aangemerkt:
 - a. de verkrijging van uitsluitend het recht op levering;
 - b. de verkrijging van het recht op levering van een woning door een natuurlijk persoon in combinatie met de toegang tot die woning of de toestemming om enige werkzaamheden in of aan de woning te verrichten of te laten verrichten voorafgaande aan de verkrijging van die woning, bedoeld in het eerste lid, mits:
 - 1°. de verkrijging van de woning, bedoeld in het eerste lid, plaatsvindt binnen zes maanden na de verkrijging van het recht op die toegang of die toestemming; en
 - 2°. op de verkrijging van de woning het tarief, bedoeld in artikel 14, tweede lid, of de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van toepassing is.
 4. Voor de toepassing van het derde lid wordt onder 'woning' mede verstaan: rechten waaraan een woning is onderworpen, rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze betrekking hebben op een woning, en de tot die woning behorende aanhorigheden.
3. In het zesde lid (nieuw), aanhef, het zevende lid (nieuw), aanhef, en het achtste lid (nieuw) wordt "het derde lid" vervangen door "het vijfde lid".

B.

In artikel 4, tiende lid, wordt "zevende lid" vervangen door "negende lid".

C.

In artikel 9 wordt, onder vernummering van het vijfde tot en met zevende lid tot zesde tot en met achtste lid, een lid ingevoegd, luidende:

5. In afwijking van het vierde lid wordt het bedrag aan belasting verminderd met het bedrag aan belasting dat ter zake van de vorige verkrijging was verschuldigd en niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting indien het betreft een verkrijging als bedoeld in artikel 2, tweede lid, die wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, of andersom, door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, waarbij ter zake van die vorige verkrijging het tarief, genoemd in artikel 14, tweede lid, is toegepast. Het verminderde bedrag aan belasting is niet lager dan nihil.

D.

In artikel 14, vijfde lid, vervalt "de verkrijging van economische eigendom of".

E.

Artikel 15 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, onderdeel t, wordt na "de vervreemder was bij die eerdere verkrijging." een zin ingevoegd, luidende: Deze bepaling is eveneens van toepassing op aanhorigheden die tot de woning behoren, indien zij gelijktijdig met deze woning worden verkregen.

2. In het achtste lid vervalt "de verkrijging van economische eigendom of".

F.

Artikel 15a, tweede lid, komt te luiden:

2. De schriftelijke verklaring is onderdeel van de aangifte en wordt indien die verklaring is afgelegd op de wijze, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b:

a. aan de notariële akte gehecht, indien ter zake van de verkrijging een notariële akte moet worden opgemaakt en de belasting wordt voldaan ter gelegenheid van de aanbidding van die akte ter registratie, als bedoeld in artikel 18;

b. toegezonden op de in de aangiftebrief aangegeven wijze, indien ter zake van de verkrijging geen notariële akte opgemaakt moet worden;

3. In het derde lid wordt ", indien deze op de wijze, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, is afgelegd" vervangen door "indien die verklaring is afgelegd op de wijze, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b".

Artikel VI

In de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt tabel II, onderdeel a, als volgt gewijzigd:

1. Post 6, bijzondere bepaling, komt te luiden:

Bijzondere bepaling

Tot de post behoren niet accijnsgoederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat ingevolge een levering aan een afnemer waarvoor artikel 3, eerste lid, van de BTW-richtlijn 2006 toepassing vindt, tenzij de accijnsgoederen worden vervoerd naar een geregistreerde geadresseerde of gecertificeerde geadresseerde als bedoeld in artikel 1a van de Wet op de accijns met gebruikmaking van een elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 20, eerste,

tweede en derde lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58) (e-AD) of vereenvoudigd elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 36, eerste en tweede lid, van die richtlijn (e-VAD);

2. Post 7, onderdeel b, onder 2°, komt te luiden:

2°. voor het vervoer van de minerale oliën ingevolge de Wet op de accijns een elektronisch administratief document als bedoeld in artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58) (e-AD) is afgegeven voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns; en.

Artikel VII

De Wet op de accijns wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 90 wordt, onder vernummering van het zevende tot en met negende lid tot achtste tot en met tiende lid, een lid ingevoegd, luidende:

7. De vergunning voor het produceren of voorhanden hebben van een distilleertoestel kan door de inspecteur worden ingetrokken ingeval:

- a. niet wordt voldaan aan de in de vergunning opgenomen voorwaarden;
- b. misbruik van de vergunning is gemaakt of een poging daartoe is gedaan;
- c. de vergunninghouder onherroepelijk is veroordeeld wegens het niet nakomen van een wettelijke bepaling inzake de accijns;
- d. de vergunninghouder in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;
- e. de vergunninghouder daarom verzoekt;
- f. de vergunning gedurende een aaneengesloten periode van twaalf maanden niet is gebruikt; of
- g. het distilleertoestel niet meer voorhanden is.

B.

In artikel 90a, derde lid, wordt "Artikel 90, derde tot en met zesde, achtste en negende lid," vervangen door "Artikel 90, derde tot en met zevende, negende en tiende lid,".

Artikel VIII

De Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt als volgt gewijzigd:

A.

Artikel 3, vijfde lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel a vervalt ", tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt".

2. In onderdeel b vervalt "die de leeftijd van 27 jaar nog niet heeft bereikt en".

3. Het tiende lid vervalt.

B.

Artikel 8 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het derde lid, aanhef, wordt "toetsinkomen" vervangen door "toetsingsinkomen".

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

7. Op verzoek van de belanghebbende wordt het toetsingsinkomen verminderd met het bedrag aan voordelen verkregen door het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers als bedoeld in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover:

a. deze voordelen de som van het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden overtreffen; en

b. deze voordelen ingevolge artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, van die wet niet zijn vrijgesteld van de belastbare winst uit onderneming als gevolg van de volgens afdeling 3.13 van die wet te verrekenen verliezen uit het verleden.

C.

Artikel 37 wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het eerste tot en met zesde lid tot derde tot en met achtste lid worden twee leden ingevoegd, luidende:

1. Een bezwaar tegen de toekenning of herziening van een tegemoetkoming wordt, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt, geacht mede te zijn gericht tegen de beschikking tot terugvordering die in hetzelfde geschrift is vervat en die samenhangt met die beschikking tot toekenning of herziening van een tegemoetkoming.

2. Een bezwaar tegen de beschikking tot terugvordering wordt, tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt, geacht mede te zijn gericht tegen de toekenning of herziening van een tegemoetkoming die in hetzelfde geschrift is vervat en die samenhangt met die beschikking tot terugvordering.

2. In het achtste lid (nieuw) wordt "het eerste, tweede, derde, vierde en vijfde lid" vervangen door "het eerste tot en met zevende lid".

Artikel IX

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A.

In artikel 30hb wordt na "voor verschillende belastingen" ingevoegd "en voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente".

B.

In artikel 30i, tweede lid, tweede zin, wordt na "ingeval" ingevoegd "artikel 3.133 dan wel" en wordt na "ingevolge" ingevoegd "dat artikel respectievelijk".

C.

Artikel 67ob wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "de artikelen 67c, tweede lid, 67e, eerste lid, en 67f, derde lid" vervangen door "de artikelen 67c, eerste lid, 67e, eerste lid, en 67f, eerste lid".

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

3. In afwijking van het tweede lid vervalt de bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige een bestuurlijke boete als bedoeld in artikel 67e, eerste lid, op te leggen door verloop van twaalf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, indien navordering mogelijk is met toepassing van artikel 16, vierde lid, of artikel 66, vierde lid, van de Successiewet 1956.

4. In afwijking van het tweede lid vervalt de bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete als bedoeld in de artikelen 67c, eerste lid, en 67f, eerste lid, op te leggen door verloop van twaalf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, indien naheffing mogelijk is met toepassing van artikel 20, vierde lid.

Artikel X

In de Invorderingswet 1990 komt artikel 28, eerste lid, te luiden:

1. Bij overschrijding van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn wordt aan de belastingschuldige rente – invorderingsrente – in rekening gebracht over het op de belastingaanslag openstaande bedrag. Invorderingsrente wordt niet in rekening gebracht voor zover de belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. De tweede zin is niet van toepassing voor zover de te verrekenen belastingaanslag het gevolg is van een verrekening van een verlies van een volgend jaar.

Artikel XI

In de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen wordt artikel 10j als volgt gewijzigd:

1. Het vierde lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied," vervangen door "niet-Unierechtsgebied".

b. In onderdeel c wordt "als bedoeld in deel II, paragraaf D, OESO-modelregels van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied" vervangen door "als bedoeld in de aanhef".

2. Het zesde lid wordt als volgt gewijzigd:

a. In de aanhef wordt "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied," vervangen door "niet-Unierechtsgebied".

b. In onderdeel c wordt "als bedoeld in deel II, paragraaf D, OESO-modelregels van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied" vervangen door "als bedoeld in de aanhef".

Artikel XII

In de Wet op het kindgebonden budget wordt artikel 3 als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "3, zesde lid," vervangen door "3, zesde en zevende lid,".
2. In het zesde lid vervalt ", waarbij de gewijzigde bedragen in de plaats treden van die bedragen en die gewijzigde bedragen door of namens Onze Minister worden medegedeeld in de Staatscourant".
3. Onder vernummering van het zevende tot achtste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:
 7. Onverminderd het zesde lid worden met ingang van 1 januari 2025 de bedragen, bedoeld in artikel 2, tweede lid, aanvullend verlaagd met € 5,28.
 4. Het achtste lid (nieuw) komt te luiden:
 8. De verlagingen, bedoeld in het zesde en zevende lid, vinden plaats nadat het eerste lid toepassing heeft gevonden.
 5. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
 9. De bedragen, gewijzigd overeenkomstig het zesde tot en met achtste lid, treden in de plaats van de bedragen, bedoeld in artikel 2, tweede en zesde lid. Die gewijzigde bedragen worden door of namens Onze Minister medegedeeld in de Staatscourant.

Artikel XIII

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2025, met dien verstande dat:

- a. de bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete op te leggen niet herleeft, indien die bevoegdheid bij inwerkingtreding van artikel IX, onderdeel C, reeds is vervallen.
- b. artikel X in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel XIV

Deze wet wordt aangehaald als: Fiscale verzamelwet 2025.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

Gegeven

De Staatssecretaris van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2025)

Memorie van Toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	10
1. Inleiding	10
2. Algemene toelichting maatregelen.....	10
2.1 Lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de loonbelasting 1964.....	10
2.2 Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	13
2.3 Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom	15
2.4 Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting	19
2.5 VoV-vrijstelling voor aanhorigheden	21
2.6 Gronden intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat	21
2.7 Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap	22
2.8 Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst.....	25
2.9 Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking.....	26
2.10 Bepaling hoogte percentage belastingrente	27
2.11 Verlenging boetetermijn deelnemer.....	28
2.12 Bepaling invorderingsrente	30
2.13 Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen	32
3. Budgettaire aspecten	32
4. Grenseffecten	33
5. EU-aspecten	33
6. Doenvermogen	33
7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	36
8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen.....	37
9. Advies en consultatie.....	39
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	40

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. Het is voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025 (FVW25) wenselijk dat ze per 1 januari 2025 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- Lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de loonbelasting 1964;
- Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen;
- Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom;
- Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting;
- VoV-vrijstelling voor aanhorigheden;
- Gronden tot intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat;
- Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap;
- Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst;
- Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking;
- Bepaling hoogte percentage belastingrente;
- Verlenging boetetermijn deelnemer;
- Bepaling invorderingsrente;
- Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen;
- Technische aanpassing omzetbelasting als gevolg van implementatie Horizontale accijnsrichtlijn 2020.

Deze toelichting wordt ondertekend mede namens de Staatssecretaris Toeslagen en Douane.

2. Algemene toelichting maatregelen

Voor enkel technische wijzigingen is hier geen toelichting opgenomen. De toelichting op enkel technische wijzigingen is te vinden in de artikelsgewijze toelichting.

2.1 Lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de loonbelasting 1964

Vanuit de uitvoeringspraktijk en jurisprudentie is een aantal, vooral technische, aanpassingen voor lijfrenten en pensioenen opgekomen. Voorgesteld wordt om deze maatregelen in de wet op te nemen. Hieronder volgt per maatregel een toelichting.

Legataris als begunstigde bij de lijfrenterekening, het lijfrentebeleggingsrecht en bij de oudedagsverplichting

Volgens de huidige wet kan een lijfrenterekening, een lijfrentebeleggingsrecht en een aanspraak ingevolge een oudedagsverplichting (ODV) na overlijden van de gerechtigde alleen toekomen aan de erfgenamen. In de praktijk komt het voor dat een partner geen erfgenaam is, maar wel is aangewezen als legataris voor de lijfrenterekening, het lijfrentebeleggingsrecht of de ODV. Fiscaal wordt een dergelijke lijfrenterekening, lijfrentebeleggingsrecht of ODV dan onzuiver (met fiscale sancties tot gevolg alsof is afgekocht). Voorgesteld wordt om de legataris ook op te nemen naast de erfgenamen.

Voorkomen boxesplitsing van oude lijfrenten als gevolg van arresten Hoge Raad uit 2018.

Voor zover een lijfrente geheel of gedeeltelijk niet langer voldoet aan de fiscale voorwaarden (onzuiver wordt), wordt deze belast in box 1 en wordt de waarde van de lijfrente voor wat betreft het onzuivere deel vervolgens als bezitting aangemerkt in box 3. Voor lijfrenten waarover voor 2001 premieaftrek heeft plaatsgevonden, heeft de Hoge Raad in 2018¹ geoordeeld dat bij het onzuiver worden van de lijfrente, de saldomethode uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964)² dient te worden toegepast. Dit houdt in dat voor het onzuivere deel van de lijfrente, voor zover dat betrekking heeft op hetgeen is opgebouwd vóór 2001, heffing in box 1 plaatsvindt en dat dit deel niet in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3. Bij het nadien uitkeren van de lijfrente is het reeds in box 1 belaste deel niet meer belast, maar slechts het nog niet belaste rendement. Dit leidt tot boxesplitsing. Het deel van de lijfrente waarvoor premieaftrek is genoten na 2001 komt wel in box 3. Deze boxesplitsing is een onwenselijke situatie voor de uitvoeringspraktijk, zowel voor de Belastingdienst als voor de aanbieders van lijfrenten. Ook belastingplichtigen zijn veelal niet gebaat bij het toepassen van boxesplitsing. Voorgesteld wordt om het overgangsrecht uit de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Invoeringswet Wet IB 2001) zodanig aan te passen, dat bij het onzuiver worden van (een deel van) de lijfrente, deze voor het onzuivere deel geheel in aanmerking wordt genomen als bezitting in box 3.

Geen revisierente bij afkoop van een lijfrente over het onbelaste deel

Bij afkoop van een lijfrente bepaalt de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) dat belasting wordt geheven over de waarde in het economisch verkeer van de lijfrente, te bepalen op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de afkoop, verminderd met een gemaximeerd bedrag aan niet in aftrek genomen lijfrentepremies.³ Conform de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is daarbij over de gehele waarde in het economisch verkeer revisierente verschuldigd.⁴ Echter, in algemene zin ziet revisierente op de te derven rente voor de Belastingdienst. Als er geen premie in aftrek is gebracht, is er ook geen sprake van te derven rente. In de praktijk brengt de Belastingdienst dan ook op grond van de parlementaire geschiedenis geen revisierente in rekening over niet afgetrokken premies tot het hiervoor geldende maximumbedrag⁵. Voorgesteld wordt de wet in lijn te brengen met de praktijk en aansluiting te zoeken bij de oorspronkelijk bedoeling van de revisierente.

¹ HR 13 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1199, en HR 13 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1200.

² Artikel 25, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 1964.

³ Artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 juncto artikel 3.137, eerste en tweede lid, Wet IB 2001.

⁴ Artikel 30i AWR.

⁵ Kamerstukken II 1988/89, 21198, nr. 3, p. 18 en 113 en artikel 3.017a, tweede lid, Wet IB 2001.

Nettolijfrenten

Een nettolijfrente kan opgebouwd worden over het inkomen boven de € 137.800 (bedrag 2024). Bij een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden (een onregelmatige handeling) voor een nettolijfrente gelden fiscale gevolgen. Het kan voorkomen dat de onregelmatige handeling slechts ziet op een deel van de nettolijfrente (bijvoorbeeld omdat er een fiscaal niet-toegestane afkoop heeft plaatsgevonden over een deel van de nettolijfrente). Volgens de huidige wet geldt dan dat de fiscale gevolgen voor de gehele nettolijfrente plaatsvinden. Voorgesteld wordt om op te nemen dat bij een onregelmatige handeling, de fiscale gevolgen slechts gelden voor het gedeelte van de nettolijfrente waarbij sprake is van een onregelmatige handeling. Dit is in lijn met de fiscale bepalingen die gelden voor lijfrenten die opgebouwd kunnen worden over het inkomen tot € 137.800 (bedrag 2024).

Voorkomen toepassen vrijstelling op rentebestanddeel oud pensioen als gevolg arrest Hoge Raad 18 oktober 2019.⁶

In bepaalde internationale situaties kan het voorkomen dat een in het buitenland opgebouwd pensioen (het deel opgebouwd tot en met 1994) onbelast kan worden genoten. Zowel de aanspraak als de uitkeringen blijven onbelast. Dit is een onwenselijke situatie waarvoor in Overige fiscale maatregelen 2010 een maatregel⁷ is getroffen. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019⁸ is de huidige wettelijke bepaling zo vormgegeven, dat op grond van de Invoeringswet Wet IB 2001 de oorspronkelijke situatie (geen belastingheffing) toch in stand is gebleven. Voorgesteld wordt om de Invoeringswet Wet IB 2001 op dit punt zodanig aan te passen dat toch belastingheffing kan plaatsvinden over genoemde pensioenuitkeringen.

Voorkomen belastingafstel bij niet-reguliere afwikkeling pensioen of loonstamrecht in eigen beheer of oudedagsverplichting

Een directeur-groootaandeelhouder (dga) kon in het verleden fiscaal gefaciliteerd pensioen opbouwen in zijn besloten vennootschap (bv), het zogeheten pensioen in eigen beheer (PEB). De aanspraak op PEB is onbelast en de uiteindelijke uitkeringen na pensionering zijn belast (dit wordt ook de omkeerregel genoemd). Het PEB voor dga's is afgeschaft per 1 juli 2017 met de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen. Er geldt overgangsrecht voor het bestaande PEB. Onderdeel van dit overgangsrecht was dat tot 1 januari 2020 het PEB omgezet kon worden in een aanspraak ingevolge een ODV. Ook voor loonstamrechten, die vanaf 1 januari 2014 niet meer kunnen ontstaan, geldt overgangsrecht.⁹ Dergelijke stamrechten kunnen eveneens in eigen beheer zijn verzekerd. Een dga dient de opgebouwde PEB-aanspraak, ODV-aanspraak of loonstamrechtenaanspraak in beginsel periodiek uit te keren vanaf de (pensioen)ingangsdatum. Als echter op enig moment een handeling in strijd met de fiscale voorwaarden wordt verricht (bijvoorbeeld een zekerheidsstelling van het PEB, ODV of loonstamrecht), wordt de gehele pensioenaanspraak, ODV-aanspraak of loonstamrechtenaanspraak op dat moment onzuiver.¹⁰ Er dient dan in beginsel belastingheffing plaats te vinden over de

⁶ HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1596.

⁷ Het laten vervallen van artikel 38 Wet LB 1964.

⁸ HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1596.

⁹ Artikel 39f Wet LB 1964.

¹⁰ Op grond van de artikelen 38n en 38p Wet LB 1964.

waarde in het economische verkeer van de totale aanspraak. Als er echter geen belastingheffing heeft plaatsgevonden en de Belastingdienst deze oneigenlijke handeling niet binnen de navorderingstermijn of naheffingstermijn opmerkt, kan dit ertoe leiden dat er geen belastingheffing meer kan plaatsvinden, ook niet bij een volgende oneigenlijke handeling met het PEB, de ODV of het loonstamrecht. Als de aanspraak vervolgens niet regulier wordt uitgekeerd of verstrekt aan de gerechtigde maar bijvoorbeeld wordt prijsgegeven, kan die aanspraak geheel onbelast blijven. Dit is een onwenselijke situatie en kan constructievorming uitlokken. Voorgesteld wordt om daarom bij een volgende oneigenlijke handeling, bijvoorbeeld het niet tijdig laten ingaan van de periodieke uitkeringen, opnieuw een heffingsmoment te creëren. Zodoende wordt de prikkel weggenomen om het PEB, de ODV of het loonstamrecht niet regulier uit te keren en kan het alsnog in de belastingheffing worden betrokken. Met het nieuwe heffingsmoment kiest het kabinet er bewust voor dat eerder verkregen rechtszekerheid door het verloop van de navorderings- en naheffingstermijn wordt doorbroken. Het kabinet acht het namelijk niet aanvaardbaar dat een pensioen eerst fiscaal gefacilieerd wordt opgebouwd ten koste van de schatkist en vervolgens het (bewust) niet nakomen van eerder geaccepteerde fiscale voorwaarden ten aanzien van dat pensioen en het niet voldoen aan fiscale verplichtingen als gevolg daarvan erin resulteert dat belastingheffing nooit meer kan plaatsvinden. Deze voorgestelde wijziging is overigens in lijn met bestaande wetgeving om ten onrechte niet belaste uitkeringen alsnog te kunnen belasten.¹¹ Uit verschillende rechtelijke uitspraken volgt echter dat deze wetgeving geen doel treft als men niet overgaat tot daadwerkelijk uitkeren maar tot bijvoorbeeld prijsgeven.¹² Vandaar dat deze aanvullende maatregelen worden voorgesteld. Hierbij zij overigens opgemerkt dat deze aanvullende maatregelen alleen worden genomen voor het PEB, de ODV en het loonstamrecht. Dit zijn situaties waarin de gerechtigde in de meeste gevallen zelf over het kapitaal voor het PEB, de ODV of het loonstamrecht kan beschikken waardoor deze situaties gevoelig zijn voor dit soort constructies.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregelen voor pensioenen en lijfrenten zijn vooral technisch van aard. Het doel van deze maatregelen is om knelpunten in de uitvoeringspraktijk of gevolgen van jurisprudentie te repareren. Gelet op het vooral technische karakter van deze maatregelen is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

De voorgestelde maatregelen zijn door de Belastingdienst getoetst op uitvoerbaarheid. Uit deze toetsing volgt dat deze maatregelen uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Dit is opgenomen in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd.

2.2 Delegatiebepaling Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

¹¹ Artikel 10, vierde lid, Wet LB 1964. Dit artikel is toegelicht in Kamerstukken II 2003/04, 29760, nr. 3, p. 24-25.

¹² Hof 's-Hertogenbosch 20 december 2012, ECLI:NL:GHSHE:2022:4692, Hof Arnhem-Leeuwarden 22 november 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:10085 en Hof Arnhem-Leeuwarden 17 januari 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:352.

Doel van de regeling

In de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) is de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O) geregeld, ook wel bekend als de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO). De S&O-afdrachtvermindering heeft als doel om speur- en ontwikkelingswerk in het bedrijfsleven te bevorderen. Het gaat daarbij om systematisch georganiseerde werkzaamheden, gericht op technisch-wetenschappelijk onderzoek of de ontwikkeling van technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, programmatuur en fysieke productieprocessen. Bedrijven kunnen de kosten van S&O verlagen doordat zij een deel van die kosten in mindering mogen brengen op de af te dragen loonheffing. Dit betreft niet alleen de loonkosten, maar ook andere kosten en investeringen (uitgaven) die betrekking hebben op S&O-projecten. De Minister van Economische Zaken (EZ) heeft op grond van de WVA diverse bevoegdheden in het kader van de toepassing en uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering. Eén van deze bevoegdheden betreft de mogelijkheid om bij ministeriële regeling per 1 januari van enig jaar de percentages van de S&O-afdrachtvermindering naar boven of beneden bij te stellen.

Tarieven

Het bedrag van de S&O-afdrachtvermindering bedraagt een percentage van de S&O-grondslag. De totale S&O-grondslag wordt gevormd door het S&O-loon enerzijds en het bedrag aan S&O-kosten en -uitgaven, dan wel een forfaitair bedrag op basis van de S&O-uren, anderzijds.

De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) berekent de S&O-loonkosten door het S&O-uurloon te vermenigvuldigen met de toegekende S&O-uren. Kosten en uitgaven komen voor de S&O-afdrachtvermindering in aanmerking als deze direct toerekenbaar en (in geval van kosten uitsluitend) dienstbaar zijn aan de eigen S&O-werkzaamheden van de aanvrager.

Voor de S&O-grondslag geldt tot een bepaalde grens (de eerste schijf, in 2023: € 350.000) een hoger percentage dan vanaf deze grens (de tweede schijf). Binnen de eerste schijf geldt voor S&O-inhoudingsplichtigen een regulier aftrekpercentage, en een verhoogd aftrekpercentage voor techno-starters. Het aftrekpercentage van de tweede schijf is van toepassing voor zover een bedrijf per jaar meer Research & Development (R&D)-(loon)kosten en uitgaven heeft dan de schijfgrens (€ 350.000) binnen de S&O-afdrachtvermindering. Er geldt geen maximum voor de S&O-grondslag waarover de S&O-afdrachtvermindering wordt berekend. Voor 2023 gelden de volgende percentages:

	Eerste schijf	Tweede schijf
Reguliere percentages	32%	16%
Starterspercentages	40%	16%

Aanpassing tarieven

Om zoveel mogelijk evenwicht te bereiken tussen de toegepaste S&O-afdrachtvermindering en het in de rijksbegroting hiervoor opgenomen bedrag, kunnen de hierboven genoemde percentages worden gewijzigd. Dit kan met ingang van 1 januari van enig jaar plaatsvinden bij ministeriële regeling door de Minister van EZ. Een wijziging van de WVA bij wet is dan niet nodig. Deze

delegatiebepaling bestaat al sinds de invoering van de S&O-afdrachtvermindering in 1996. Van de bevoegdheid is in de tussentijd al diverse keren gebruik gemaakt.

De delegatiebepaling biedt ruimte om de voor de S&O-afdrachtvermindering beschikbare budgettaire ruimte zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de verwachte toepassing van de afdrachtvermindering. De aanpassing van de percentages biedt echter niet altijd de gewenste flexibiliteit om het budget en het beroep op de regeling op elkaar te laten aansluiten. Om de Minister van EZ op dit punt meer armslag te bieden, wordt voorgesteld om met ingang van 1 januari 2025 naast de percentages ook de grens tussen de eerste en tweede schijf (het bedrag van € 350.000 in 2023) te kunnen aanpassen bij ministeriële regeling. Door de schijfgrens tussen de eerste en de tweede schijf van de S&O-afdrachtvermindering iets naar boven of beneden bij te stellen is een preciezere, meer fijnmazige afstemming met het beschikbare budget mogelijk dan met aanpassing van de percentages bereikt kan worden. In het verleden zijn de schijfgrenzen in de WVA overigens ook al aangepast, maar diende dit bij wet plaats te vinden, hetgeen een relatief tijdrovend proces is en – qua planning van de aansluiting op de begroting – ook een complexer proces. Het feit dat een aanpassing van de schijfgrens voortaan bij ministeriële regeling van de Minister van EZ kan plaatsvinden, creëert de nodige flexibiliteit om steeds tijdig en effectief tot de noodzakelijke aanpassing te komen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze maatregel vereenvoudigt het proces rondom een aanpassing van de schijfgrens die geldt in de afdrachtvermindering S&O die nu ook reeds mogelijk is en in het verleden ook meermaals heeft plaatsgevonden. In plaats van een aanpassing door middel van wetswijziging wordt het eenvoudiger om de schijfgrens aan te passen door aanpassing bij ministeriële regeling door de Minister van EZ open te stellen. Door de voorgestelde maatregel wordt voor een reeds bestaande mogelijkheid een eenvoudiger proces gecreëerd. In zoverre heeft de voorgestelde aanpassing geen invloed op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling. De eerstvolgende evaluatie van de afdrachtvermindering S&O zal plaatsvinden in 2024. Deze evaluatie komt te vroeg om de voorgestelde maatregel te evalueren. In de eerste daaropvolgende evaluatie zal, voor zover relevant, de voorgestelde aanpassing worden geëvalueerd.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar voor de Belastingdienst.

2.3 Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom

Sinds 1995 wordt onder verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen (hierna: onroerende zaken) mede begrepen de verkrijging van economische eigendom.¹³ Dit is als belastbaar feit aangemerkt nadat bleek dat in de praktijk overdrachtsbelasting werd ontlopen door alleen in economische zin de eigendom van een onroerende zaak te verkrijgen, en het voor de overdrachtsbelasting belastbare feit – de juridische verkrijging – achterwege te laten. Een situatie waarbij sprake kan zijn van een verkrijging van de

¹³ Kamerstukken II 1995/1996, 24172, nr. 1;2.

economische eigendom van onroerende zaken is bij het aangaan van een sleutelovereenkomst.¹⁴ Dit is een overeenkomst waarbij een verkrijger van een woning bepaalde toestemming(en) (de sleutel) krijgt van een vervreemder van een woning vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging van de woning. Deze overeenkomst kan, afhankelijk van de aard en inhoud van die overeenkomst, leiden tot een verkrijging van de economische eigendom (zie ook voorbeelden 1 en 2). Dat is het geval wanneer de verkrijger niet alleen de toestemming krijgt om de woning voorafgaand aan de levering te betreden, maar ook enig risico van waardeverandering en tenietgaan verkrijgt. Dat kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als er toestemming wordt verleend om voorafgaand aan de levering werkzaamheden aan de woning te verrichten. Zo is het denkbaar dat de verkoper contractueel wil vastleggen dat mogelijke waarderisico's (denk aan waterschade), die bijvoorbeeld voortvloeien uit de werkzaamheden aan de woning, voor rekening van de koper komen.

Voorbeeld 1

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst voor de overdracht van een woning op 15 april 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarmee B slechts de toestemming krijgt om bij afwezigheid van A alvast metingen te verrichten voorafgaand aan de overdracht. Het volledige risico van waardeverandering blijft bij A. Als gevolg van de inhoud van deze sleutelovereenkomst is er geen sprake van een verkrijging van economisch eigendom voor de overdrachtsbelasting.

Een sleutelovereenkomst wordt vaak gesloten door middel van een schriftelijk contract, maar mondelinge afspraken komen ook voor. In veel gevallen wordt binnen een aantal maanden de juridische eigendom van de woning alsnog overgedragen aan de koper via de notaris. Anders dan bij die 'normale' verkrijging van een onroerende zaak hoeft bij het opstellen van een sleutelovereenkomst geen notaris betrokken te zijn.¹⁵ Dit brengt met zich dat de vervreemder en verkrijger niet altijd bewust zijn van het feit dat deze overeenkomst kan leiden tot een verkrijging van de economische eigendom voor de overdrachtsbelasting. Het gevolg is dat – indien zich dat voordoet – zij ook de verplichtingen die uit die verkrijging voortvloeien niet altijd kennen en nakomen. De vervreemder moet een melding doen van de vervreemding van de economische eigendom bij de Belastingdienst en de verkrijger moet (zelf) aangifte doen van deze verkrijging. Als dat niet wordt gedaan kan dat tot een naheffing en een boete leiden. Het onderkennen van een verkrijging van de economische eigendom vraagt om specifieke kennis en expertise van de overdrachtsbelasting. Zelfs indien die aanwezig is, doen de verplichtingen die uit die verkrijging voortvloeien een aanzienlijk beroep op het doenvermogen van de vervreemder en de verkrijger.

¹⁴ Kamerstukken II 1995/1996, 24172, nr. 20b, p. 8: "De leden van de PvdA-fractie vinden de overdrachtsbelastingafdracht bij de economische-eigendomsverkrijging in het maatschappelijk verkeer tussen particulieren wanneer het een woonhuis betreft, niet erg helder. Zij doelen hierbij op de zogenoemde sleutelovereenkomst. Afhankelijk van de inhoud van de overeenkomst terzake tussen de verkoper en de koper is sprake van een (belaste) economische eigendomsverkrijging of niet. Partijen hebben dit derhalve zelf in de hand. Wanneer de sleutelverklaring niet meer inhoudt dan dat de koper de sleutel verkrijgt en daarmee toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te (laten) verrichten, is van een belastbare verkrijging geen sprake. Wanneer echter bij de sleutelverklaring meer wordt overeengekomen in die zin dat enig risico van waardeverandering en tenietgaan wordt overgedragen, zal dit anders zijn. Het is niet mogelijk om de in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, voorgestelde definitie van de economische-eigendomsoverdracht voor een dergelijke situatie anders te interpreteren dan voor andere gevallen. Ik ben er niet van overtuigd dat zich terzake in de praktijk problemen voor zullen doen."

¹⁵ Al gebeurt het – mede op aanraden van bijvoorbeeld de makelaar – in de praktijk ook wel dat een dergelijke overeenkomst door de notaris wordt opgemaakt.

Het kabinet vindt het onwenselijk dat mensen door het sluiten van een sleutelovereenkomst vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging geconfronteerd kunnen worden met de administratieve en financiële gevolgen van een economische eigendomsverkrijging. Het aanmerken van de verkrijging van de economische eigendom van een woning als een verkrijging voor de overdrachtsbelasting is ingegeven vanuit de mogelijkheid om belastingconstructies te bestrijden. Bij de sleutelovereenkomst zal zich zelden tot nooit een risico op belastingontwijking voordoen. Daarom wordt met deze wetwijziging voorgesteld dat het sluiten van een sleutelovereenkomst die door aard en inhoud daarvan leidt tot een verkrijging van de economische eigendom van een woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken wordt uitgesloten als verkrijging van economische eigendom van die woning, indien:

1. de juridische eigendom van de woning (door middel van de levering) binnen zes maanden na het daadwerkelijk ingaan van de sleutelovereenkomst van die woning wordt verkregen;
2. op de verkrijging van de juridische eigendom van die woning het zelfbewoningswoningtarief van 2% of de vrijstelling voor starters van toepassing is.¹⁶ van toepassing is.

Voorbeeld 2

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de levering van de woning plaatsvindt op 15 april 2025. B kan gebruikmaken van het verlaagde tarief (2%) of de startersvrijstelling. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B onder bepaalde voorwaarden toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. Als gevolg van de aard en inhoud van deze sleutelovereenkomst zou B normaal gesproken de economische eigendom van de woning verkrijgen. Echter, omdat deze verkrijging van toestemming plaatsvindt in samenhang met de koopovereenkomst en binnen zes maanden na de totstandkoming van de sleutelovereenkomst wordt gevolgd door de levering van de woning (voorwaarde 1) en B gebruik kan maken van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling (voorwaarde 2), is in dit geval geen sprake van een economische eigendomsverkrijging. A heeft geen meldingsplicht en B heeft geen aangifte- en betalingsplicht voor een verkrijging van economisch eigendom.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van deze wijziging is voorkomen dat burgers door het sluiten van een sleutelovereenkomst geconfronteerd worden met de administratieve en financiële gevolgen van economische eigendomsverkrijging. Door sleutelovereenkomsten onder voorwaarden uit te zonderen van het belastbaar feit, is er daarbij geen sprake meer van een belastbare verkrijging voorafgaand aan de (juridische) verkrijging. Hiermee wordt de wet meer in overeenstemming gebracht met de beleving van de verkrijger en vervreemder, die zich doorgaans niet realiseren dat een sleutelovereenkomst kan leiden tot het verschuldigd zijn van overdrachtsbelasting, met een onverwachte naheffingsaanslag tot gevolg. De maatregel leidt ertoe dat de vervreemder van de woning niet langer melding hoeft te doen van een economische eigendomsoverdracht. De verkrijger is ook niet langer verplicht tot het op aangifte voldoen van overdrachtsbelasting; dit zal bij de juridische verkrijging (binnen zes maanden) door de notaris gedaan (moeten) worden.

¹⁶ Bedoeld in artikel 14, tweede lid, of de vrijstelling bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR).

Er is niet voor gekozen om elke verkrijging van toestemmingen (zonder voorwaarden) uit te zonderen van het belastbaar feit. Er doen zich namelijk ook situaties voor waarbij er (binnen zes maanden na de sleutelverklaring) geen juridische verkrijging volgt en voor die gevallen is het – ter voorkoming van misbruiksituaties – noodzakelijk dat er een belastbaar feit blijft bestaan waarvoor ook aangifte moet worden gedaan bij de Belastingdienst. Hiervoor dient voorwaarde 1. Daarnaast wordt niet nodig geacht dat sleutelovereenkomsten in zakelijke gevallen uit te zonderen van het belastbaar feit. Om deze reden wordt voorwaarde 2 geïntroduceerd. Met zakelijke gevallen wordt bedoeld: gevallen die géén verband houden met de verkrijging van een woning door een natuurlijk persoon die deze woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. In deze gevallen mag worden verwacht dat partijen zich bewust zijn dat sprake kan zijn van een verkrijging van economische eigendom of dat zij zich hierover laten adviseren.

Als niet (tijdig) een juridische verkrijging (levering) plaatsvindt of achteraf blijkt dat bij de juridische verkrijging het verlaagde tarief of de startersvrijstelling niet van toepassing is, vindt de economische verkrijging plaats op het moment dat de sleutelovereenkomst werd gesloten. Dit betekent dat de verkrijger alsnog verplicht is tot het doen van aangifte en voldoen van de overdrachtsbelasting en de vervreemder een meldingsplicht heeft.

Voorbeeld 3

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de juridische eigendomsoverdracht van de woning plaatsvindt op 15 april 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B onder bepaalde voorwaarden toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. Als gevolg van de aard en inhoud van deze sleutelovereenkomst verkrijgt B de economische eigendom van de woning. Op 10 april 2025 blijkt dat de juridische eigendomsoverdracht niet binnen zes maanden maar pas op 15 oktober 2025 plaats kan vinden. Op 10 april 2025 ontstaat zodoende voor A een meldingsplicht ten aanzien van de vervreemding van de economische eigendom op 1 april 2025 en voor B ontstaat de aangifteplicht wat betreft de verkrijging van de economische eigendom op 1 april 2025.

Omdat het signaal waaruit deze wijziging voortvloeit¹⁷ uit de stand van de Stand van de Uitvoering komt zal een evaluatie van deze wijziging, waarbij gekeken wordt of dit signaal is verholpen, meelopen in de eerstvolgende Stand van de Uitvoering die zich daartoe leent. Een separate evaluatie van de maatregel is niet gepland omdat het gaat om een codificatie van bestaand beleid.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde uitsluiting van de sleutelovereenkomst als verkrijging van economisch eigendom zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

¹⁷ Stand van de Uitvoering 2022, p.30. Hierin wordt een voorbeeld gegeven van een stel koopstarters die met de verkoper overeenkomt om een sleutelovereenkomst te sluiten enkele weken voor de juridische levering van de woning. Hierdoor verkrijgt het stel voor die juridische levering de economische eigendom van de woning waardoor zij niet in aanmerking komen voor het verlaagde tarief of de startersvrijstelling, maar in plaats daarvan geconfronteerd worden met het algemene tarief. Hierin wordt aangegeven dat om dergelijke situaties te voorkomen door de Belastingdienst de hardheidsclausule wordt toegepast.

2.4 Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting

De verkrijging van economische eigendom van een woning wordt sinds de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting op 1 januari 2021 uitgesloten van de toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling. De reden hiervoor was dat de verkrijging van de economische eigendom niet leek te passen binnen de doelstelling van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief. Als toelichting hierop is gegeven dat economische eigendom met name voorkomt bij zakelijke transacties, waarvoor het algemene tarief van toepassing is.¹⁸

Inmiddels zijn er situaties bekend, waarbij geen sprake is van een sleutelovereenkomst, waarin een verkrijging van economische eigendom die belast is tegen het algemene tarief ongewenst is. Het gaat bijvoorbeeld om situaties waarbij vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging van een woning of van rechten waaraan deze is onderworpen (hierna: juridische eigendomsverkrijging) eerst de economische eigendom wordt verkregen door een verkrijger die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken (het hoofdverblijfcriterium). Bijvoorbeeld als de verkrijger de economische eigendom van een woning verkrijgt bij de verlenging van een erfpachtrecht via een obligatoire overeenkomst vooruitlopend op de juridische vestiging van het erfpachtrecht. Indien dit resulteert in de verkrijging van de economische eigendom is overdrachtsbelasting verschuldigd naar het algemene tarief van 10,4%. Dit betekent dat bij de verkrijging van de economische eigendom vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging meer overdrachtsbelasting wordt geheven dan in de situatie dat de verkrijger gelijktijdig de juridische en economische eigendom van de woning zou verkrijgen.

Deze uitkomst is onwenselijk. Het doel van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting is om de positie van starters en doorstromers te verbeteren ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers. Het is niet de bedoeling geweest de positie van bepaalde starters en doorstromers te verbeteren ten opzichte van andere starters en doorstromers. Deze uitkomst druist ook in tegen het rechtvaardigheidsgevoel van verkrijgers, die zich doorgaans niet realiseren dat zij vooruitlopend op de juridische eigendomsverkrijging de economische eigendom hebben verkregen en geconfronteerd worden met het algemene tarief. Voor specifieke gevallen waarin de verkrijging van economische eigendom voortvloeit uit een sleutelovereenkomst wordt dit opgelost door deze als niet-verkrijging aan te merken (zie *Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom*). Met deze wetwijziging wordt de verkrijging van de economische eigendom ook in andere situaties niet langer wettelijk van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief uitgesloten. Dit houdt in dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning in aanmerking kan komen voor het verlaagde tarief of de startersvrijstelling, mits aan alle overige wettelijke voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling is voldaan. Hiermee wordt beoogd om deze verkrijgers voor de toepassing van het overdrachtsbelastingtarief gelijk te behandelen met verkrijgers die in één keer de volle eigendom van de woning verkrijgen. Verkrijgers die de woning niet langdurig als hoofdverblijf gebruiken,

¹⁸ Kamerstukken II 2020/21, 35576, nr. 3.

zoals beleggers, voldoen niet aan het hoofdverblijfcriterium, en zullen het algemene overdrachtsbelastingtarief verschuldigd blijven.

De wijziging leidt er ook toe dat natuurlijke personen die alleen de economische eigendom (al dan niet gedeeltelijk) verkrijgen van de woning die ze zelf bewonen of gaan bewonen het verlaagde tarief of de startersvrijstelling kunnen toepassen. Voldoet de koper aan de overige voorwaarden van de startersvrijstelling of het verlaagde tarief, dan is toepassing hiervan ook mogelijk voor deze verkrijgingen. Voorbeelden hiervan zijn producten die gericht zijn op woningzoekenden met relatief lagere inkomens. Daarbij wordt tegen een bepaalde korting slechts de economische eigendom overgedragen. Een ander voorbeeld is een zogenoemde VoV-woning¹⁹ die ook met een bepaalde korting wordt verkocht. Daarbij verplicht de verkoper zich tevens om de woning op een later tijdstip terug te kopen van de bewoner. Voor die terugkoop bestaat sinds 1 januari 2022 een vrijstelling (de VoV-vrijstelling).²⁰ In lijn met de aanpassing voor het verlaagde tarief en de startersvrijstelling bestaat er geen reden om de terugverkrijging van de economische eigendom, waarvoor een natuurlijk persoon bij zijn verkrijging de startersvrijstelling of verlaagd tarief kon toepassen, uit te sluiten van de VoV-vrijstelling. Daarom komt ook de uitzondering van de verkrijging van economische eigendom voor toepassing van de VoV-vrijstelling²¹ te vervallen. Hierdoor kan ook de terugkoop van economische eigendom van zogenoemde VoV-woningen door de eerdere vervreemder daarvan (dat wil zeggen: de aanbieder van het product) voortaan worden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (mits aan de overige voorwaarden²² wordt voldaan).

Opgemerkt wordt nog dat de startersvrijstelling slechts één keer benut kan worden. Is bijvoorbeeld bij de verkrijging van de economische eigendom de startersvrijstelling benut, dan kan deze niet opnieuw worden benut bij de latere verkrijging van de juridische eigendom.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze maatregel herstelt een onbedoeld effect van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting. Het niet langer uitzonderen van de economische eigendomsverkrijging van een woning leidt ertoe dat bepaalde natuurlijke personen, die voldoen aan de overige voorwaarden, niet langer zwaarder worden belast dan beoogd. Omdat de uitsluiting van de verkrijging van de economische eigendom bij de inwerkingtreding van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting dit heeft veroorzaakt, is het wegnemen van deze uitzondering de meest doelmatige en doeltreffende manier om het probleem te verhelpen.

Het voorstel is om de economische eigendom in zijn geheel niet langer uit te zonderen van de toepassing van het verlaagde tarief, de startersvrijstelling en de vrijstelling voor verkoop onder voorwaarden niet te beperken tot specifieke situaties waarin de onwenselijke situaties zich voordoen. Er worden ook geen aanvullende eisen gesteld zoals bijvoorbeeld dat de juridische eigendomsverkrijging op een later tijdstip (bijvoorbeeld binnen 6 maanden zoals bij de aanmerking als niet-verkrijging) volgt. De belangrijkste reden hiervoor is dat hiermee wordt teruggekeerd naar

¹⁹ 'Vervreemding onder voorwaarden' ziet op de verkoop van de woning waarvoor een verkoopregulerend beding geldt, in de praktijk wordt door partijen ook wel de term 'verkoop onder voorwaarden' hiervoor gebruikt.

²⁰ Belastingplan 2022.

²¹ Artikel 15, eerste lid, onderdeel t, van de WBR.

²² Zie artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UBBR).

het uitgangspunt van de Wet op belastingen van rechtsverkeer dat economische en juridische eigendomsverkrijgingen gelijk behandeld worden. Daarnaast verdient het ook de voorkeur vanuit de uitvoering om geen complexiteitverhogende aanvullende voorwaarden in de wet op te nemen. Des te meer omdat het de verwachting is dat het hoofdverblijfcriterium voor toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling voldoende waarborgt dat onterecht het algemene tarief van 10,4% wordt vermeden of ontweken. Er is geen evaluatie gepland voor deze wijziging vanwege het naar verwachting geringe budgettaire effect.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde uitbreiding van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief overdrachtsbelasting met economisch eigendom zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen gemiddeld is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

2.5 VoV-vrijstelling voor aanhorigheden

Op verkrijgingen (terugkopen) van woningen in het kader van 'verkoop onder voorwaarden' (VoV) kan vanaf 1 januari 2022 onder voorwaarden de zogenoemde VoV-vrijstelling worden toegepast. Met deze wijziging wordt hersteld dat onbedoeld de aanhorigheden bij woningen niet onder deze 'VoV-vrijstelling' kunnen vallen. Het is onwenselijk dat de reikwijdte van de VoV-vrijstelling ten aanzien van het begrip woning afwijkt van het begrip woning zoals dat geldt voor de toepassing van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief in de overdrachtsbelasting. Als gevolg van deze aanpassing is de vrijstelling voortaan ook van toepassing op de tot de woning behorende aanhorigheden die tegelijk met de woning worden verkregen, zoals een schuur of een garagebox.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend en doelmatig omdat hiermee de wettekst in overeenstemming wordt gebracht van de oorspronkelijke bedoeling van de VoV-vrijstelling. Die vrijstelling wordt gelijktijdig met de integrale evaluatie van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting in de loop van 2024 geëvalueerd. De resultaten zullen naar verwachting in het voorjaar van 2025 beschikbaar komen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde uitbreiding van de reikwijdte van de VoV-vrijstelling met aanhorigheden zijn door de Belastingdienst vastgesteld aan de hand van een uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de impact van deze maatregel beperkt is en het risico op procesverstoringen klein is. De maatregel is derhalve uitvoerbaar per 1 januari 2025.

2.6 Gronden intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat

In de Wet op de accijns (WA) is geregeld dat een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken via een voor bezwaar vatbare beschikking. In de WA is echter niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken. Vergunningen van houders

van distilleertoestellen die bijvoorbeeld geen distilleertoestel meer houden of die het distilleertoestel hebben verplaatst, kunnen daardoor niet ingetrokken worden. Hetzelfde geldt voor de vergunning voor een tabaksproductieapparaat. Het niet kunnen intrekken van vergunningen leidt ook tot vervuiling van het vergunningenbestand met vergunningen die in de praktijk niet meer worden gebruikt. Het kabinet stelt voor om de gronden op basis waarvan een vergunning voor een distilleertoestel kan worden ingetrokken in de WA op te nemen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Voor het intrekken van vergunningen voor distilleertoestellen en tabaksproductieapparaten door de Douane heeft de Douane intrekingsgronden nodig. In de WA is niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken. Als gevolg daarvan kan de Douane dergelijke vergunningen niet intrekken en wordt het aangiftebestand "vervuilt" met vergunningen die niet kunnen worden ingetrokken. Met de maatregel worden de in de WA gebruikelijke intrekingsgronden²³ opgenomen waardoor de Douane ook de accijnsvergunningen voor distilleertoestellen en tabaksproductieapparaten kan intrekken als een van de intrekingsgronden van toepassing is. De maatregel leidt voor de Douane tot effectiever beheer van vergunningen en daardoor tot beter toezicht. Voor belastingplichtigen leidt de maatregel tot rechtszekerheid omdat de intrekingsgronden wettelijk worden vastgelegd. De maatregel is gelet op bovenstaande doeltreffend en doelmatig.

Evaluatie van de maatregel is niet aan de orde omdat het gaat om herstel van een omissie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De maatregel is uitvoerbaar en leidt tot effectiever beheer van vergunningen door de Douane.

2.7 Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap

Voor het bepalen van het recht op en de hoogte van toeslagen wordt gebruikgemaakt van een partnerbegrip. De achterliggende overweging is dat indien een huishouden uit meerdere meerderjarige personen bestaat er kosten gedeeld kunnen worden, waardoor er minder ondersteuning vanuit de overheid nodig is. Er is een uitzondering op het partnerbegrip gemaakt als er sprake is van bloed- of aanverwantschap in de eerste graad van de belanghebbende en één van beiden jonger is dan 27 jaar. Ook voor pleegkinderen geldt deze leeftijdsgrens. Deze leeftijdsgrens is destijds opgenomen om aan te sluiten bij de tot 2012 geldende leeftijdsgrens van de inmiddels afgeschafte alleenstaande-ouderkorting.²⁴

Een ouder en een kind van 27 jaar of ouder kunnen dus ook toeslagpartner worden als zij op hetzelfde adres gaan wonen en aan een van de andere criteria voldoen.²⁵ Dit kan bijvoorbeeld gaan om situaties waarbij een kind bij een ouder gaat wonen om mantelzorg te verlenen, maar ook om het (tijdelijk) inwonen bij een ouder na een scheiding. Naast het mislopen van de alleenstaande

²³ Hierbij wordt aangesloten bij artikel 48 van de WA.

²⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3.

²⁵ Art. 3 Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

ouderkop bij het kindgebonden budget kunnen er ook gevolgen zijn voor het recht op en de hoogte van de andere toeslagen doordat bijvoorbeeld het inkomen van beide toeslagpartners bij elkaar wordt geteld. Dit knelpunt is eerder genoemd in de inventarisatie van knelpunten in het kader van de motie Lodders/Van Weyenberg.²⁶

Het kabinet acht het onwenselijk dat burgers met een nauwe familierelatie in bovengenoemde situaties toeslagen mislopen of lagere aanspraken hebben op toeslagen, mogelijk met terugvorderingen tot gevolg. Daarom wordt voorgesteld om de leeftijdsgrens van 27 jaar te schrappen, zodat bloedverwanten in de eerste graad geen toeslagpartner meer kunnen worden. Hiermee wordt het onderscheid tussen eerstegraads bloedverwanten onder de 27 jaar en boven de 27 jaar weggenomen. Ook voor aanverwanten en pleegkinderen wordt voorgesteld om deze leeftijdsgrens te laten vervallen. Daarmee wordt gezorgd dat de gelijke behandeling tussen biologische kinderen/ouders en stief- of pleegkinderen/-ouders gewaarborgd blijft. Het laten vervallen van deze leeftijdsgrens brengt het toeslagpartnerbegrip meer in lijn met het gehanteerde partnerbegrip in de sociale zekerheid. In bijvoorbeeld de Participatiewet²⁷, Wet langdurige zorg²⁸ en Algemene ouderdomswet²⁹ worden eerstegraads bloedverwanten eveneens uitgesloten van de categorie gehuwden of daaraan gelijkgestelden, zonder dat daarbij een leeftijdsgrens wordt gehanteerd.

De voorgestelde maatregel zorgt zodoende voor een vereenvoudiging van het toeslagpartnerbegrip doordat het al dan niet ontstaan van partnerschap voor eerstegraads bloed- en aanverwanten niet langer meer aan een leeftijd is gebonden. Dit zorgt ook voor de Dienst Toeslagen voor een verlichting in de uitvoering. In een Kamerbrief van 17 juni 2022³⁰ is over het prioriteren van deze verbetermaatregel aangegeven dat budgettaire dekking zal worden gezocht via herschikking van middelen. Inmiddels is er vanaf 1 januari 2025 dekking gevonden voor deze maatregel³¹ en is deze maatregel uitvoerbaar per deze datum.

Het kabinet stelt voor om deze groep mensen tegemoet te komen, waarbij het kan gaan om enkele duizenden euro's per jaar als er aanspraak is op de alleenstaande ouderkop in het kindgebonden budget. Omdat er nog maar met één inkomen gerekend wordt kan ook de aanspraak op zorgtoeslag, kindgebonden budget en kinderopvangtoeslag stijgen. Er wordt voorgesteld deze maatregel te financieren door de maximale kindbedragen in het kindgebonden budget met € 5,28 (prijspeil 2024) op jaarbasis te verlagen. Verder wordt voorgesteld ook de zorgtoeslag generiek met € 0,66 op jaarbasis te verlagen.

Voor bloed- en aanverwanten in de eerste graad van 27 jaar en ouder die bekend zijn bij de Dienst Toeslagen, wordt automatisch bepaald dat zij niet langer aangemerkt zullen worden als toeslagpartner. In de meeste andere gevallen dienen burgers een aanvraag in te dienen om een

²⁶ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 898.

²⁷ Artikel 3, tweede lid, onderdeel a, Participatiewet en artikel 4, eerste lid, Participatiewet.

²⁸ Artikel 1.1.2, tweede lid, onderdeel a, Wet langdurige zorg.

²⁹ Artikel 1, derde lid, onderdeel a, Algemene ouderdomswet.

³⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3, p. 25.

³¹ Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3, p. 25.

beroep te doen op de uitzondering op het toeslagpartnerschap. De Dienst Toeslagen zal dit goed communiceren.

Samenloop met en doorwerking naar het partnerbegrip in de Wet IB 2001

Ingevolge de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 zijn de partnerbegrippen voor de inkomstenbelasting en de toeslagen vrijwel volledig geharmoniseerd.³² In de afgelopen jaren is een aantal wijzigingen geweest in het toeslagpartnerschap, waardoor de partnerbegrippen voor de inkomstenbelasting en de toeslagen weer meer uit elkaar zijn gaan lopen.³³ Ook de voorgestelde maatregel ziet momenteel enkel op toeslagen en niet op het fiscaal partnerschap in de inkomstenbelasting. Eerstegraads bloed- en aanverwanten kunnen in de Wet IB 2001 dus wel nog fiscaal partner worden als zij beiden 27 jaar of ouder zijn. De maatregel kan daarmee leiden tot een beperkte toename van de complexiteit. Daar staat tegenover dat juist beter wordt aangesloten op de maatschappelijke beleving en partnerbegrippen in de sociale zekerheidswetgeving. Het kabinet acht dit voordeel zwaarder wegend gelet op de doelgroep en de potentieel schrijdende situaties die deze maatregel kan voorkomen. De Dienst Toeslagen besteedt in de interactie aandacht aan een heldere uitleg van het toeslagpartnerschap om verwarring bij burgers te voorkomen.

Daarnaast wordt voorgesteld de doorwerkingsbepaling van het toeslagenpartnerbegrip naar het fiscaal partnerbegrip te schrappen. Deze bepalingen maken het momenteel mogelijk dat een ontpartnering van een aanverwant, onderhuurder of pleegkind bij de toeslagen automatisch leidt tot een ontpartnering bij de Wet IB 2001. Doordat de leeftijdsgrens in de inkomstenbelasting wel blijft bestaan, is een dergelijke automatische doorwerking onwenselijk geworden. De doorwerking beperken tot burgers onder de 27 jaar en onderhuurders zou het stelsel complexer maken. Dit is onwenselijk, gelet op de beperkte groep die dit betreft. De leeftijdsgrens van 27 jaar in de Wet IB 2001 blijft bestaan, waardoor doorwerking van de inkomstenbelasting naar toeslagen voor aanverwanten, onderhuurders en pleegkinderen niet leidt tot een inconsistentie. Deze doorwerkingsbepaling kan dus in stand blijven.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om te voorkomen dat bloed- en aanverwanten in de eerste graad ouder dan 27 jaar minder toeslagen ontvangen als zij bij elkaar (gaan) wonen. Eerstegraads bloed- en aanverwanten van 27 jaar en ouder kunnen nu aangemerkt worden als toeslagpartner en kunnen daarom minder toeslagen ontvangen. Er wordt in de huidige wetgeving vanuit gegaan dat deze toeslagpartners kosten voor zorg en kosten voor minderjarige kinderen kunnen delen waardoor er minder ondersteuning vanuit de overheid nodig zou zijn. Naar maatschappelijke opvattingen zijn eerstegraadsbloedverwanten echter geen partners. Het kabinet wil situaties waarbij ouders en hun volwassen kinderen voor elkaar zorgen en hiervoor bij elkaar gaan wonen niet ontmoedigen. De voorgestelde maatregel is naar verwachting doeltreffend en doelmatig. Het doel van het voorkomen van lagere of geen aanspraak op toeslagen voor eerstegraads bloed- en aanverwanten die (gaan) samenwonen kan alleen bereikt worden door een

³² Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3, p. 25.

³³ In de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen en het Belastingplan 2023.

wetswijziging. Het huidige wettelijke toeslagpartnerbegrip leidt namelijk tot onwenselijke gevolgen. De voorgestelde maatregel kent geen bredere werking dan alleen eerstegraads bloed- en aanverwanten die samenwonen. Voor bloed- en aanverwanten in de eerste graad van 27 jaar en ouder die bekend zijn bij de Dienst Toeslagen, wordt automatisch bepaald of zij eventueel recht krijgen op hogere toeslagen. In de meeste andere gevallen dienen burgers een aanvraag in te dienen om recht te krijgen op toeslagen. Deze maatregel zal samen met de Dienst Toeslagen worden geëvalueerd door de ontwikkeling te monitoren van het aantal bloedverwanten dat automatisch ontpartnerd wordt, het aantal verzoeken tot ontpartnering met beroep op deze wetswijziging en het aantal eerstegraads bloed- en aanverwanten dat in aanmerking komt voor toeslagen. Deze evaluatie staat gepland voor twee jaar na de invoeringsdatum.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Het voorstel is uitvoerbaar mits vooruitlopend op wetgeving wordt gestart met de voorbereidingen. Voor lopende toeslagen moet in de jaarovergang eenmalig handmatig de automatische doorwerking van het toeslagpartnerschap worden opgeheven, en vervolgens een herberekening worden uitgevoerd.

Met de voorgestelde wijziging komt de in de uitzondering opgenomen leeftijdsgrens te vervallen, waardoor de regeling minder complex en makkelijker uitlegbaar wordt. Burgers die door deze voorgestelde maatregel recht krijgen op toeslagen en geen toeslag (meer) hebben lopen, moeten hiervoor een (nieuwe) aanvraag indienen bij de Dienst Toeslagen. Vanuit het perspectief van de geautomatiseerde systemen is deze voorgestelde wetswijziging niet complexiteitsverlagend. De parameter voor voorgaande jaren moet namelijk blijven bestaan en de koppeling met bloed- en aanverwanten blijft gehandhaafd.

2.8 Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst

Voor de hoogte van toeslagen is het toetsingsinkomen van belang. Hierbij wordt onder andere aangesloten bij het inkomen uit werk en woning in de Wet IB 2001 en hieronder valt ook de belastbare winst uit onderneming. Het inkomen uit werk en woning behelst echter niet de uit het verleden te verrekenen verliezen uit werk en woning.

Bij een zakelijke kwijtschelding van een schuld door de schuldeiser ontstaat bij de ondernemer een winst, de kwijtscheldingswinst. Op basis van de zogenoemde kwijtscheldingswinstvrijstelling is de winst als gevolg van een zakelijke kwijtschelding onder voorwaarden vrijgesteld van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is van toepassing voor zover de kwijtscheldingswinst groter is dan het verlies uit het jaar van de kwijtschelding en de te verrekenen verliezen uit eerdere jaren. Als de kwijtscheldingswinstvrijstelling van toepassing is, leidt dat in zoverre niet tot een hoger toetsingsinkomen voor de toeslagen, omdat de belastbare winst uit onderneming en het inkomen uit werk en woning niet worden verhoogd door de kwijtscheldingswinst.

In de volgende situatie in de sfeer van de inkomstenbelasting zorgt een kwijtscheldingswinst echter wel voor een hoger toetsingsinkomen:

Voorbeeld 4

Een schuld van € 100.000 van IB-ondernemer X wordt om zakelijke overwegingen kwijtgescholden en dat leidt tot een winst van € 100.000. IB-Ondernemer X heeft € 150.000 verrekenbare verliezen uit het verleden. De kwijtscheldingswinstvrijstelling is niet van toepassing, omdat de kwijtscheldingswinst minder bedraagt dan de nog te verrekenbare verliezen. De kwijtscheldingswinst behoort dus tot de belastbare winst uit onderneming en daarmee tot het inkomen uit werk en woning. De verrekenbare verliezen kunnen worden verrekend met het inkomen uit werk en woning, maar verlagen het inkomen uit werk en woning en het toetsingsinkomen voor toeslagen niet.

Het kabinet acht het onwenselijk dat een dergelijke situatie leidt tot een verminderd of geen recht op toeslagen. De burger bevindt zich namelijk mogelijk in een situatie van verminderde liquiditeit waardoor de zakelijke schuld wordt kwijtgescholden en inkomensondersteuning kan dan noodzakelijk zijn. Een kwijtscheldingswinst kan ook niet te gelde worden gemaakt.

De Staatssecretaris van Financiën heeft daarom vooruitlopend op deze wetgeving door middel van het Verzamelbesluit Toeslagen voor deze situatie eerder goedgekeurd dat bij het toetsingsinkomen op verzoek van de burger geen rekening wordt gehouden met de kwijtscheldingswinst die niet geheel wordt vrijgesteld van inkomstenbelasting als gevolg van openstaande te verrekenen verliezen uit het verleden.³⁴ Hiertoe is besloten omdat het hier gaat om burgers die zich in een financieel kwetsbare positie bevinden. Zij zijn immers niet in staat om hun zakelijke schulden in het betreffende jaar te voldoen en hun onderneming is bovendien verlieslijdend gebleken. Het onderhavige voorstel codificeert deze goedkeuring. De goedkeuring is beperkt tot deze groep. Niet in alle gevallen is de doorwerking van papieren inkomen in het toetsingsinkomen een reden om een uitzondering te maken.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft als doel om de verhoging van toetsingsinkomen door het verrekenen van verliezen met kwijtscheldingswinst te voorkomen. Een kwijtscheldingswinst heeft zodoende geen gevolgen meer voor de hoogte van de toeslagen van de burger. Met deze voorgestelde wetwijziging wordt dit doel behaald en daarom is deze voorgestelde maatregel doelmatig en doeltreffend. Er is geen aparte evaluatie voor deze bepaling voorzien. Wel zal deze maatregel meelopen in de periodieke evaluatie van de Awir.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Gelet op het kleine aantal verzoeken zijn de uitvoeringsgevolgen gering voor de Dienst Toeslagen.

2.9 Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking

Bij de uitvoering van het toekennen van toeslagen worden veel besluiten genomen, waardoor er sprake is van een groot aantal beschikkingen. Een wijziging van het toetsingsinkomen kan bijvoorbeeld leiden tot een lager recht op kinderopvangtoeslag, huurtoeslag, zorgtoeslag en

³⁴ Zie onderdeel 2.2 van het Verzamelbesluit Toeslagen.

kindgebonden budget. Dit wordt per toeslag bij beschikking vastgesteld. Een gevolg hiervan kan zijn dat de teveel uitbetaalde toeslagen eveneens per toeslag bij beschikking worden teruggevorderd. Om de rechtsbescherming te verbeteren is in de Awir al geregeld dat een bezwaar tegen een bepaalde beschikking ook wordt geacht gericht te zijn tegen andere beschikkingen in hetzelfde geschrift. Een voorbeeld hiervan is dat een bezwaar tegen de toekenning van kinderopvangtoeslag ook een bezwaar is tegen de toekenningen van huurtoeslag, zorgtoeslag en kindgebonden budget die in hetzelfde geschrift zijn vermeld.

Voor de vaststelling van de hoogte van de toeslag en de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering is een dergelijke vereenvoudiging nog niet in de Awir opgenomen. Om de rechtsbescherming te verbeteren stelt het kabinet de volgende maatregelen voor. Ten eerste zal een bezwaar tegen de vastgestelde hoogte van een toeslag ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger. Ten tweede zal een bezwaar tegen een beschikking tot terugvordering ook een bezwaar inhouden tegen de daarmee samenhangende vastgestelde hoogte van een toeslag die in dezelfde brief bekend is gemaakt aan de burger. De voorgaande voorgestelde maatregelen gelden niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat de burger alleen opkomt tegen de vaststelling van de toeslag dan wel de terugvordering.

De voorgestelde maatregel houdt in dat een burger niet uitputtend alle beschikkingen (vaststellings- en terugvorderingsbeschikkingen) hoeft op te nemen in zijn bezwaarschrift. De Dienst Toeslagen handelt in de praktijk overigens al conform deze bepaling, maar met de voorgestelde wijziging wordt dit ook in de wet verankerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Doel van deze voorgestelde maatregel is het codificeren van de huidige uitvoeringspraktijk, zodat de rechtszekerheid en de rechtsbescherming van de burger wordt verbeterd. Met deze voorgestelde wetswijziging wordt dit doel behaald en daarom is deze maatregel doelmatig en doeltreffend. Er is geen aparte evaluatie voor deze bepaling voorzien. Wel zal deze maatregel meelopen in de periodieke evaluatie van de Awir.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Deze maatregel betreft een codificatie van de huidige uitvoeringspraktijk. Er zijn dus geen uitvoeringsgevolgen voor de Dienst Toeslagen.

2.10 Bepaling hoogte percentage belastingrente

In de AWR is geregeld dat het percentage van de belastingrente wordt vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur en dat dit percentage daarbij voor verschillende belastingen verschillend kan worden vastgesteld. Met de voorgestelde wijziging wordt geregeld dat het percentage ook voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente verschillend kan worden vastgesteld.

Tot deze wijziging wordt mede overgegaan vanwege het arrest van de Hoge Raad van 28 januari 2022.³⁵ In dat arrest stelt de Hoge Raad vast dat de belasting- en invorderingsrente die wordt

³⁵ HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:89.

vergoed aan een belastingplichtige dan wel belastingschuldige wanneer belasting is geheven in strijd met het Unierecht, minimaal hetzelfde percentage moet zijn als het percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen. Dit is gebaseerd op het doeltreffendheidsbeginsel. Als percentage waarvoor de belastingplichtige bij een bank zou kunnen lenen, sluit de Hoge Raad aan bij de bancaire rente op consumptief krediet en overige leningen aan huishoudens (hierna: bancaire rente) die De Nederlandsche Bank (DNB) periodiek op zijn website publiceert. Vanaf 1 juli 2023 bedraagt dit percentage 6%. Dit percentage is hoger dan het percentage van de bancaire rente, dat in april 2023 voor het laatst is vastgesteld en toen 3,57% is gaan bedragen. Dit betekent dat het vergoedingenbeleid momenteel in lijn is met hetgeen de Hoge Raad heeft bepaald. Het percentage belastingrente dat wordt vergoed (nu 6%) is immers hoger dan het als minimumpercentage vereiste percentage van de bancaire rente (nu 3,57%). In de toekomst kan dit echter anders zijn. Om hierop te anticiperen, wordt met de voorgestelde wijziging de grondslag gecreëerd om in de genoemde algemene maatregel van bestuur te kunnen bepalen dat het percentage te vergoeden belastingrente dat geldt bij belasting die in strijd met het Unierecht is geheven, (tijdelijk) aansluit bij de bancaire rente.

Tijdens de integrale voorjaarsbesluitvorming 2023 is besloten tot aanpassing van de percentages belasting- en invorderingsrente. In de Kamerbrief van 19 september 2023 is de Tweede Kamer geïnformeerd over de nieuwe percentages die zijn gaan gelden per 1 januari 2024³⁶. De thans voorgestelde wijziging dient er ook toe om in de toekomst flexibeler te kunnen zijn wat betreft de vaststelling van deze percentages. Als het op enig moment wenselijk blijkt om het percentage te vergoeden belastingrente te laten verschillen van het percentage in rekening te brengen belastingrente, kan dit voortaan via een aanpassing van de genoemde algemene maatregel van bestuur worden geregeld. Dat hiervoor geen wetswijziging meer nodig is, maakt dat wijzigingen sneller kunnen worden doorgevoerd.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze maatregel wordt beoogd om uitvoering te kunnen geven aan genoemd arrest van de Hoge Raad. Daarnaast betreft deze maatregel enkel een (wijziging van de) delegatiegrondslag. In het geval de bancaire rente hoger is dan het belastingrentepercentage, zal het te vergoeden belastingrentepercentage in het Besluit belasting- en invorderingsrente corresponderend worden aangepast. Met deze wetswijziging wordt dit doel behaald en daarom is deze maatregel doelmatig en doeltreffend. Omdat deze maatregel enkel bedoeld is om uitvoering te kunnen geven aan genoemd arrest van de Hoge Raad, is er geen aparte evaluatie voor deze bepaling voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Het voorstel om te differentiëren tussen in rekening te brengen- en te vergoeden belastingrente is op termijn uitvoerbaar voor alle belastingmiddelen.

2.11 Verlenging boetetermijn deelnemer

Huidige situatie

³⁶ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 173.

In het fiscale bestuursrecht kan niet alleen aan een belasting- of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete worden opgelegd, maar ook aan bepaalde anderen, zoals de medepleger, de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige.³⁷ Omdat daarbij niet de voorwaarde geldt dat de verzuim- of vergrijpboete gelijktijdig met of uiterlijk bij het vaststellen van de belastingaanslag wordt opgelegd, is voorzien in een afzonderlijke termijnbepaling voor een dergelijke beboeting.³⁸ Bij die termijnbepaling is doorgaans aangesloten bij de termijnen voor het opleggen van een belastingaanslag aan de belasting- of inhoudingsplichtige zelf.³⁹ Daarom is voor beboeting van een ander in combinatie met navordering of naheffing voorzien in een termijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, welke termijn vergelijkbaar is met de termijn waarbinnen aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag, eventueel met boete, kan worden opgelegd.⁴⁰ Er zijn situaties waarin navordering of naheffing, al dan niet in combinatie met bestuurlijke beboeting, niet gedurende een periode van vijf jaar, maar gedurende een periode van twaalf jaar of onbeperkt mogelijk is. Er is echter niet voorzien in een bepaling om in dergelijke situaties de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige zelf ook te verlengen. Hierdoor is deze termijn voor beboeting in die gevallen niet vergelijkbaar met de termijn waarbinnen aan de belasting- of inhoudingsplichtige een navorderings- of naheffingsaanslag opgelegd kan worden. Dat kan leiden tot de onwenselijke situatie waarbij navordering of naheffing en beboeting van de belastingplichtige mogelijk is vanwege de verlengde heffingstermijn, terwijl beboeting van een ander, bijvoorbeeld een betrokken adviseur of een feitelijk leidinggever, niet langer mogelijk is vanwege verloop van de termijn.

Voorgestelde maatregel

Het kabinet acht het ongewenst dat er situaties kunnen ontstaan, waarbij belastingheffing en beboeting ten aanzien van een belastingplichtige wegens toepassing van de verlengde of onbeperkte navorderings- of naheffingstermijn mogelijk is, terwijl beboeting van een ander niet meer mogelijk is. Bovendien is dit naar de mening van het kabinet nooit de bedoeling van de wetgever geweest, nu in de parlementaire geschiedenis is toegelicht dat voor de termijnbepaling is aangesloten bij (vergelijkbare) termijnen voor het opleggen van een belastingaanslag aan de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige.⁴¹ Met de voorgestelde maatregelen beoogt het kabinet dan ook te bewerkstelligen dat beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige gedurende een termijn van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden mogelijk is, indien belastingheffing plaatsvindt met toepassing van de verlengde navorderings- of naheffingstermijn van twaalf jaar. Ook voor de situatie dat de belastingheffing plaatsvindt met toepassing van de onbeperkte navorderingstermijn, houdt het voorstel een verlenging van de boetetermijn van vijf naar twaalf jaar in. Het kabinet acht het namelijk niet opportuun om de termijn voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige – conform de navorderingstermijn – niet in de tijd te begrenzen.

³⁷ Zie artikel 5:1, tweede lid, Awb en artikel 67o, eerste lid, AWR.

³⁸ Artikelen 67oa en 67ob AWR.

³⁹ Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 3, p. 74-75.

⁴⁰ Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 3, p. 74-75.

⁴¹ Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 3, p. 74-75.

Inwerkingtreding en overgangsrecht

De voorgestelde wijzigingen treden in werking met ingang van 1 januari 2025. Om te voorkomen dat de voorstellen in strijd komen met het legaliteitsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel, wordt overgangsrecht voorgesteld. In de artikelsgewijze toelichting wordt het overgangsrecht nader toegelicht.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De aanpassing van de termijn waarbinnen een boete kan worden opgelegd aan een ander dan de belastingplichtige wordt doelmatig en doeltreffend geacht. De redenen die ten grondslag lagen aan de verlenging van de navorderings- en naheffingstermijnen waarop deze maatregel betrekking heeft, gaan ook op voor de verlenging van de boetetermijn. Er wordt voor deze maatregel om die reden geen evaluatiebepaling opgenomen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregelen zijn uitvoerbaar voor de Belastingdienst per 1 januari 2025.

2.12 Bepaling invorderingsrente

Een belastingschuldige moet een belastingaanslag binnen de daarvoor geldende betalingstermijn voldoen. Wanneer deze betalingstermijn wordt overschreden, wordt de belastingschuldige invorderingsrente in rekening gebracht.

Sinds 1 januari 2013 geldt een nieuwe renteregeling die voortvloeit uit het Belastingplan 2012. Sindsdien wordt het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente in afzonderlijke wettelijke bepalingen geregeld. Bij deze wetswijziging zijn de regels die op dit punt gelden bij een verliesverrekening in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting per abuis volledig komen te vervallen.

Hierdoor is de wettelijke grondslag om invorderingsrente in rekening te brengen wanneer een verliesverrekening plaatsvindt bij een belastingaanslag waarvan de betalingstermijn is verstreken, komen te vervallen. Ondanks het ontbreken van een wettelijke grondslag is er in deze gevallen in de praktijk wél invorderingsrente in rekening gebracht.⁴² Hiervoor is in 2021 een herstelactie gestart. De Tweede Kamer wordt over de voortgang periodiek geïnformeerd.⁴³

Voor de toekomst is het de bedoeling dat in de genoemde situatie wel invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Daarmee wordt de regeling weer in lijn gebracht met de wetgeving die gold vóór 1 januari 2013. Gelet op het ontbreken van een toelichting op dit punt, mag worden aangenomen dat met de per 1 januari 2013 aangebrachte wetswijziging op dit punt géén beleidswijziging is beoogd.

Met de voorgestelde wijziging wordt de omissie hersteld en wordt geregeld dat er wél invorderingsrente in rekening wordt gebracht wanneer de belastingaanslag waarvan de geldende betaaltermijn is verstreken, wordt verrekend met een terug te geven bedrag als gevolg van een verliesverrekening.

⁴² Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 798, p. 2-3, en Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 800, p. 5.

⁴³ Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 850.

Dat is niet in lijn met de hoofdregel op grond waarvan een belastingschuldige invorderingsrente is verschuldigd nadat de enige of laatste betalingstermijn is verstreken. Zoals hiervoor is aangegeven, wordt er alleen géén invorderingsrente in rekening gebracht wanneer de openstaande belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. Deze uitzondering op de hoofdregel heeft ermee te maken dat met de verrekening de verschuldigde belasting wordt gecorrigeerd. Het is naar het oordeel van het kabinet niet passend om bij een belastingaanslag die te hoog is vastgesteld invorderingsrente in rekening te brengen voor zover deze met een nieuwe belastingaanslag die op hetzelfde tijdvak betrekking heeft wordt gecorrigeerd. Een vermindering als gevolg van een verliesverrekening moet niet uitgezonderd worden. De belastingaanslag van een voorgaand jaar wordt dan verminderd met een verlies dat is geleden in het jaar volgend op het jaar waar de belastingaanslag die verminderd wordt betrekking op heeft. In dit geval is de verschuldigde belasting wél juist vastgesteld. Het betreft een fiscale regeling waarmee belastingschuldigen tegemoet worden gekomen wanneer ze een verlies hebben geleden. Deze vermindering werd in het verleden ook gelijkgesteld met een betaling.⁴⁴ Ook wanneer een betaling plaatsvindt na het verstrijken van de geldende betaaltermijn wordt er invorderingsrente in rekening gebracht. Derhalve is het passend om bij een achterwaartse verliesverrekening wél invorderingsrente in rekening te brengen.

Met de thans voorgestelde wijziging wordt het per abuis vervallen van het toenmalige artikel 28, zesde lid, Invorderingswet 1990 (IW 1990) gecorrigeerd. Daarbij is ervoor gekozen om de tekst van genoemd zesde lid op te nemen aan het slot van artikel 28, eerste lid, IW 1990. Hierbij wordt tevens van de gelegenheid gebruikgemaakt om dat lid te herschrijven. Hierbij zijn verder geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. De wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 zal in verband met de benodigde wijziging in de automatisering – naar verwachting – pas per 1 januari 2027 in werking kunnen treden. Daarom wordt voorgesteld om deze wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen moment in werking te laten treden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze voorgestelde maatregel wordt een omissie bij het invoeren van de renteregeling in 2013 hersteld. Hierdoor wordt – net als vóór 1 januari 2013 – een grondslag opgenomen waardoor er wel invorderingsrente in rekening wordt gebracht wanneer een belastingaanslag, waarvan de geldende betalingstermijn is verstreken, wordt verrekend met een terug te geven bedrag als gevolg van een verliesverrekening. Doordat in het vernieuwde invorderingssysteem de invorderingsrente geautomatiseerd wordt berekend zullen de uitvoeringslasten beperkt zijn. Een evaluatie is niet noodzakelijk.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

De invorderingssystemen van de Belastingdienst worden vernieuwd. Bij deze vernieuwing zal het berekenen van de invorderingsrente worden geautomatiseerd. Nadat het vernieuwde invorderingssysteem in werking is getreden – naar verwachting per 1 januari 2027 – worden renteberekeningen volledig geautomatiseerd uitgevoerd. Dit geldt ook voor de renteberekeningen

⁴⁴ Artikel 28.7.2 van de Leidraad Invordering 2008, zoals dat artikel op 31 december 2012 luidde.

als gevolg van deze voorgestelde wijziging. In navolging hiervan wordt voorgesteld om deze wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen moment in werking te laten treden.

2.13 Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Met de voorgestelde wijziging wordt een taalkundige omissie hersteld. Dit herstel vindt plaats in het artikel waarin onder meer is opgenomen welke gegevens en inlichtingen een rapporterende platformexploitant,⁴⁵ die rapporteert aan Nederland,⁴⁶ is gehouden te rapporteren. De taalkundige omissie houdt in dat op dit moment per abuis wordt verwezen naar een "gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied". De verwijzing moet echter enkel een "niet-Unierechtsgebied" betreffen. Het woord "gekwalificeerd" dient dus te vervallen. Dit volgt uit de zogenoemde Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy (de modelregels) van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).⁴⁷

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde wijziging betreft geen inhoudelijke wijziging maar enkel herstel van een taalkundige omissie. Een beoordeling van doeltreffendheid, doelmatigheid en een evaluatie zijn dus niet aan de orde.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Toeslagen en Douane

Als gezegd betreft de voorgestelde wijziging enkel herstel van een taalkundige omissie. De wijziging heeft daarom geen uitvoeringsgevolgen, wat ook blijkt uit de uitvoeringstoets.

3. Budgettaire aspecten

Wanneer er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden die hieronder nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of geringe budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 8 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

Lijfrente en pensioenen

De maatregelen op het gebied van lijfrenten en pensioenen hebben geen (bij technische aanpassingen), dan wel verwaarloosbare (bij inhoudelijke aanpassingen) budgettaire gevolgen.

⁴⁵ De rapportageverplichtingen van Richtlijn (EU) 2021/514 gelden, kort gezegd, voor elke platformexploitant die fiscaal ingezetene is van een Europese Unie lidstaat (EU-lidstaat) en voor platformexploitanten die géén fiscaal ingezetene zijn van een EU-lidstaat, maar die wel voorzien in de facilitering van de verrichting van een relevante activiteit (bijvoorbeeld de verkoop van goederen) door te rapporteren verkopers of een relevante activiteit in verband met de verhuur van onroerende zaken die in een EU-lidstaat zijn gelegen. Dergelijke platformexploitanten worden aangeduid als "rapporterende platformexploitanten".

⁴⁶ Rapporterende platformexploitanten die onder de kwalificatie van artikel 10j, eerste lid, van de Wet op de internationale bijstand bij de heffing van belastingen (WIB) vallen, zijn gehouden om de gegevens en inlichtingen zoals genoemd in dat artikel, te rapporteren aan de Minister van Financiën.

⁴⁷ Op 3 juli 2020 heeft de OESO de modelregels gepubliceerd, zoals goedgekeurd door het OESO/G20 "Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting" (IF BEPS) op 29 juni 2020. Zowel de modelregels als de DPI MCAA (The Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived through Digital Platforms) zijn te raadplegen via de website van de OESO.

Afschaffing 27-jaarsgrens voor eerstegraads bloed- en aanverwanten in het toeslagpartnerschap
Uitgaven

De voorgestelde maatregel gaat per 2025 in en heeft intensiveringen in de zorgtoeslag, kindgebonden budget en kinderopvangtoeslag (zolang deze nog inkomensafhankelijk is) tot gevolg. De kosten bedragen naar schatting structureel circa € 12 miljoen per jaar (waarvan circa € 9 miljoen kindgebonden budget en circa € 3 miljoen zorgtoeslag). Voor de kinderopvangtoeslag zijn er alleen incidentele kosten van circa € 8 miljoen in totaal. Het kabinet is namelijk voornemens om de kinderopvangtoeslag inkomensafhankelijk te maken, waardoor het huishoudinkomen vanaf dat moment niet meer van belang is. Er zijn geen budgettaire gevolgen voor de huurtoeslag omdat deze aanpassing geen gevolgen heeft voor de huurtoeslag. Bij de toepassing van de huurtoeslag wordt namelijk gebruikgemaakt van het medebewonerscriterium.

De voorgestelde intensivering in het kindgebonden budget wordt gedekt door het evenredig verlagen van de maximale kindbedragen in het kindgebonden budget. Hiervoor is een verlaging van de kindbedragen met € 5,28 (prijspeil 2024) per jaar nodig. Het bedrag ad € 5,28 wordt op 1 januari 2025 derhalve nog eenmalig geïndexeerd met de tabelcorrectiefactor van 2025 alvorens de verlaging in werking treedt. Vanaf 1 januari 2026 maakt de verlaging structureel onderdeel uit van de bedragen van het kindgebonden budget. Deze aanpassingen zijn verwerkt in het voorliggende wetsvoorstel. Verder wordt de incidentele derving voor de kinderopvangtoeslag ter grootte cumulatief circa € 8 miljoen gedekt uit artikel 99 van de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (XV) voor 2024.

Inkomstenkader

De intensivering in de zorgtoeslag wordt gedekt door een kleine verlaging van de zorgtoeslag met € 0,66 per jaar. Dit wordt gewijzigd in het Besluit percentages drempel- en toetsingsinkomen zorgtoeslag.

4. Grenseffecten

De maatregelen in dit verzamelwetsvoorstel hebben geen noemenswaardige grenseffecten.

5. EU-aspecten

Aan de maatregelen in dit verzamelwetsvoorstel zijn geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten verbonden.

6. Doenvermogen

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

Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers en/of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing

- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie, en
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.
- in hoeverre de maatregel bij specifieke groepen kan leiden tot (een verergering) van financiële stress en onzekerheid.

Bij maatregelen die enkel betrekking hebben op grote of middelgrote ondernemingen die gebruik maken van professionele fiscale adviseurs en bij maatregelen die geen extra acties vergen (zoals een technische wijziging of parameterwijziging) wordt door middel van de doenvermogenscan de inschatting gegeven dat doenvermogen hierbij geen aandachtspunt zal zijn. Bij overige maatregelen zijn er drie oordelen mogelijk:

1. de maatregel doet een kleiner beroep op het doenvermogen
2. de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen maar dit is geen aandachtspunt want de doelgroep zal naar verwachting deze benodigde acties goed kunnen uitvoeren
3. de maatregel doet een groter beroep op het doenvermogen en dit is wel een aandachtspunt.

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie (i) minder acties vergt, (ii) minder problematische samenloop heeft met stressvolle omstandigheden en/of andere wet- en regelgeving, (iii) zorgt voor minder financiële stress en onzekerheid.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moet nemen, maar zij dit naar verwachting goed zullen kunnen. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de geveerde acties beperkt zijn in aantal en complexiteit, en/of wanneer deze acties niet samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, wel aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat (een deel van) de doelgroep meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Dit kan o.a. het geval zijn wanneer de geveerde acties talrijk en/of complex zijn, en/of wanneer deze acties samenvallen met stressvolle omstandigheden en levensgebeurtenissen.

Tabel 1: Doenvermogen per maatregel

Maatregel	Oordeel
-----------	---------

Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom	Oordeel 2
Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting met economische eigendom	Oordeel 3
Verlening boetetermijn deelnemer	Oordeel 1
Afschaffing 27-jaarsgrens voor eerstegraads bloed- en aanverwanten in het toeslagpartnerschap	Oordeel 1
Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst	Oordeel 3
Bepaling invorderingsrente	Oordeel 1
Gronden intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat	Oordeel 1
Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking	Oordeel 1

Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom

De maatregel neemt een beroep op het doenvermogen van burgers weg. De maatregel zorgt ervoor dat deze verkrijgingen niet langer handelingen van de burger vereisen en zodoende wordt in die situaties niet langer een beroep gedaan op het doenvermogen van die burgers. De meldingsplicht voor de vervreemder en de aangifte- en betalingsverplichting voor de verkrijger gelden niet langer. De aangifte betalingsverplichting die nog wel moet worden gedaan bij de juridische verkrijging verloopt via de notaris.

Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting met economische eigendom

De maatregel doet een aanvullend beroep op het doenvermogen van de burger. De aangifte en betaling die horen bij een economische eigendomsverkrijging lopen doorgaans niet via de notaris, maar worden door de verkrijger van de economische eigendom zelf gedaan. Om de startersvrijstelling of het verlaagde tarief toe te kunnen passen op de economische eigendomsverkrijging, is vereist dat de verkrijger verklaart dat hij de woning niet anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en, in het geval van de startersvrijstelling, dat hij deze vrijstelling niet eerder heeft toegepast. De maatregel leidt er toe dat de verkrijger moet beoordelen of een schriftelijke verklaring moet worden toegevoegd aan de aangifte. Indien dat het geval is, zal hij die schriftelijke verklaring moeten invullen en bij het aangifteformulier toevoegen. Deze aanvullende administratieve handeling is onvermijdelijk, maar naar mening van het kabinet proportioneel gezien het beoogde doel. Zoals verduidelijkt met de voorbeelden in paragraaf 2.4 zal de maatregel juist voor relatief lagere inkomens voordelig uitpakken omdat daar vaker wordt gekozen voor economische eigendomsverkrijging. Hierdoor wordt bij de toepassing van startersvrijstelling of van het verlaagde tarief meer maatwerk mogelijk.

Afschaffing 27-jaarsgrens voor eerstegraads bloed- en aanverwanten in het toeslagpartnerschap

Deze maatregel zorgt ervoor dat mensen die potentieel in een kwetsbare positie verkeren die met een eerstegraads familielid (gaan) wonen mogelijk meer toeslag ontvangen dan in de huidige situatie, met een als gevolg een afname van financiële stress en een toename in hun

doenvermogen. De maatregel wordt automatisch toegepast voor de gevallen die bekend zijn bij de Dienst Toeslagen. Hierop wordt dus geen actie gevraagd van burgers. Als burgers niet bekend zijn bij de Dienst Toeslagen (bijvoorbeeld in het geval van aanverwantschap of er zijn nooit toeslagen aangevraagd), dienen burgers zich te melden bij de Dienst Toeslagen. De Dienst Toeslagen zal zijn communicatie hiervoor aanpassen. In verband met het schrappen van de doorwerkingsbepaling naar de inkomstenbelasting dienen burgers die bij Dienst Toeslagen verzoeken om niet als toeslagpartner te worden aangemerkt eveneens een dergelijk verzoek in te dienen bij de Belastingdienst indien jonger dan 27 jaar. Dit betreft naar verwachting een zeer kleine groep.

Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst

Deze maatregel is alleen mogelijk op verzoek en vergt daarom een groter beroep op het doenvermogen van de burger. Het is voor de Dienst Toeslagen en de Belastingdienst niet mogelijk om dergelijke specifieke situaties te lokaliseren in de systemen. Om burgers en eventueel hun intermediairs hierbij te helpen hebben de Dienst Toeslagen en de Belastingdienst communicatie over deze maatregel op de website. Ook zijn de medewerkers van de Dienst Toeslagen en Belastingdienst bekend met deze maatregel mocht er sprake zijn van kwijtscheldingswinst die effect heeft op het toetsingsinkomen. Hiermee wordt naar verwachting een groot deel van de burgers die een beroep kunnen doen op deze uitzondering bereikt. Burgers hebben door middel van een herziening bovendien ruim de tijd om een beroep te doen op deze uitzondering, namelijk maximaal vijf jaar na het berekeningsjaar waarin de kwijtscheldingswinst is ontstaan. Als er sprake is van verminderd doenvermogen (bijvoorbeeld door schuldenproblematiek), hoeft de burger niet op korte termijn een beroep te doen op deze uitzondering.

Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking

Er zijn geen doenvermogenaspecten. Het betreft namelijk een codificatie van de huidige uitvoeringspraktijk. Bovendien is deze uitvoeringspraktijk ook eenvoudig voor burgers, omdat zij niet alle beschikkingen in hetzelfde geschrift hoeven te noemen waartegen zij bezwaar willen maken.

Verlening boetetermijn deelnemer

Doenlijkheid geen aandachtspunt: deze maatregel heeft betrekking op professionele partijen, zoals belastingadviseurs en notarissen. Zodoende is doenlijkheid geen aandachtspunt.

Bepaling invorderingsrente

In het vernieuwde invorderingssysteem zal de invorderingsrente geautomatiseerd worden berekend. Hierdoor heeft de voorgestelde maatregel geen invloed op het doenvermogen.

7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

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

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR).

Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom

De maatregel leidt tot een geringe, structurele daling in de administratieve lasten voor burgers. Daarbij gaat het om de groep burgers die een woning koopt en een sleutelovereenkomst sluit waarbij sprake is van een verkrijging van economisch eigendom. De hoeveelheid sleutelovereenkomsten die wordt gesloten en het aantal verkrijgingen van economische eigendom daarbij zijn niet bekend. Daarom valt de regeldruk van deze maatregel niet te kwantificeren. Het is de inschatting dat de aantallen laag zijn waardoor de gevolgen voor de regeldruk per saldo ook niet substantieel zijn.

Uitzondering toetsingsinkomen bij kwijtscheldingswinst

De gevolgen voor regeldruk zijn verwaarloosbaar. De maatregel is alleen mogelijk op verzoek en is niet verplicht. Er zijn daarom alleen kennisnamekosten bij betrokken. Deze kosten zijn structureel en gelden voor een beperkte groep burgers die IB-ondernemer (zzp'ers, MKB-ers) is en recht heeft op toeslagen. De omvang van deze doelgroep is niet precies vast te stellen. Naar verwachting is het aantal laag. Omdat er sprake is van een verzoek dat vrijwillig kan worden ingediend, wordt in de regeldrukkosten alleen rekening gehouden met kennisneming.

Vereenvoudiging bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikking

De gevolgen voor regeldruk zijn verwaarloosbaar. Er is sprake van een wijziging in een bezwaarprocedure. Burgers hoeven minder inspanningen te doen om te voldoen aan de wet bij een bezwaarschrift tegen een definitieve toekenning. Dit is feitelijk een vermindering van regeldruk en geeft negatieve kennisnemingkosten. Deze kosten zijn structureel en gelden voor burgers die bezwaar indienen bij de Dienst Toeslagen. Het mogelijk aantal bezwaarmakers dat hierdoor minder handelingen hoeft te plegen is zeer bescheiden.

Verlenging boetetermijn deelnemer

De verlenging van de boetetermijn introduceert als zodanig geen nieuwe of andere verplichtingen voor burger en bedrijfsleven. Zij voorziet er enkel in dat de termijn wordt verlengd waarbinnen het niet correct nakomen van reeds bestaande verplichtingen kan worden beboet. De gevolgen voor regeldruk zijn daarom verwaarloosbaar.

Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap

De gevolgen voor de regeldruk zijn verwaarloosbaar. De voorgestelde maatregel zal veelal automatisch toegepast worden. Aan een kleine groep burgers wordt gevraagd om zelf een aanvraag in te dienen tot 'ontpartneren'.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen

Het is belangrijk om samen met de uitvoering tot een effectief beleid te komen waarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Het is daarbij niet alleen belangrijk dat maatregelen op individueel niveau uitvoerbaar zijn, maar dat ook een wetsvoorstel in zijn geheel uitvoerbaar is. Hiermee wordt eventuele verdringing in het portfolio zichtbaar. Er wordt daarom vroegtijdig een beeld gedeeld van alle beleidsopdrachten die mogelijk door de Belastingdienst, Douane en Toeslagen moeten worden uitgevoerd.

Dit is onderdeel van een meerjarig proces waarin beleid en uitvoering samenwerken om het inzicht in de uitvoerbaarheid verder te vergroten. Door beleidsvoornemens in een vroeg stadium inzichtelijk te maken kan rekening gehouden worden met bijvoorbeeld de mogelijkheden en onmogelijkheden in het ICT-landschap van de Belastingdienst. Zo is een andere of eenvoudigere opzet van een beleidsvoornemen soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

De maatregelen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de Uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. Het kabinet acht de prioritering van de maatregelen in de FVW25 gerechtvaardigd vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.

Uitvoeringskosten

De maatregelen uit dit wetsvoorstel die leiden tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zijn opgenomen in de onderstaande tabel. De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 10⁴⁸, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.

Tabel 2: Uitvoeringskosten (bedragen x € 1.000)

Maatregel	UT-nr	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Lijfrenten en pensioenen in de Wet inkomstenbelasting 2001	2023-1062	-	-	-	-	-	-
Delegatiebepaling WVA	2023-1173	-	-	-	-	-	-
Uitzondering sleutelovereenkomst als verkrijging van economische eigendom	2023-1082-1	-	-	-	-	-	-
Uitbreiding van de startersvrijstelling en verlaagd tarief overdrachtsbelasting	2023-1082-2	-	30	170	170	170	170
VoV-vrijstelling voor aanhorigheden	2023-1068	-	-	-	-	-	-

⁴⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

Gronden intrekking vergunning distilleertoestel en tabaksproductieapparaat	2023-1450	-	-	-	-	-	-
Kwijtscheldingswinst uitzonderen van toetsingsinkomen en werkwijze bezwaar vaststellings- en terugvorderingsbeschikkingen	2023-1158	-	-	-	-	-	-
Afschaffing 27-jaargrens eerstegraads bloed- en aanverwanten toeslagpartnerschap	2023-1339	-	70	-	-	-	-
Bepaling hoogte percentage belastingrente	2023-1074	-	-	430	-	-	-
Verlenging boetet termijn deelnemer	2023-1078	-	-	-	-	-	-
Bepaling invorderingsrente	2022-1034	-	-	-	-	-	-
Wijziging bepaling fiscaal ingezetene in de wet op de internationale bijstandsverlening	2023-1079	-	-	-	-	-	-
Totaal		0	100	600	170	170	170

Uitvoeringskosten

De incidentele uitvoeringskosten bedragen € 40.000. Er zijn geen structurele uitvoeringskosten.

9. Advies en consultatie

Een eerdere versie van dit wetsvoorstel is geconsulteerd via Internetconsultatie.

Wijziging grondslag vergrijpboetes

Een aantal reacties op de internetconsultatie had betrekking op de voorgestelde wijziging van de grondslag voor bepaalde vergrijpboetes uit de AWR naar een 'strekingsgrondslag', geïnspireerd op het strafrecht. In lijn met hetgeen in reactie op de internetconsultatie is genoemd, is het kabinet tot het inzicht gekomen dat met de bij de internetconsultatie voorgestelde wijzigingen niet volledig wordt voorzien in een oplossing voor alle in de concept-memorie van toelichting genoemde knelpunten. Het kabinet wenst evenwel een zo volledig mogelijke oplossing voor alle genoemde knelpunten. Met het oog op een zorgvuldige voorbereiding wordt de geconsulteerde wijziging daarom niet langer in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025 opgenomen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.126a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.126a Wet IB 2001 voorziet in de fiscale facilitering van lijfrenterekeningen en lijfrentebeleggingsrechten. Voorgesteld wordt om de werking van artikel 3.126a, zesde lid, Wet IB 2001 uit te breiden naar legatarissen. Op grond van die bepaling mogen bij overlijden van de rekeninghouder van een lijfrenterekening, onderscheidenlijk de houder van een lijfrentebeleggingsrecht, de op dat moment nog niet uitgekeerde termijnen worden uitgekeerd aan de erfgenamen. In de uitvoeringspraktijk komt het voor dat de partner van de overledene geen erfgenaam, maar een legataris is, en de lijfrenterekening, onderscheidenlijk het lijfrentebeleggingsrecht, verkrijgt in de vorm van een legaat. In die situatie voldoet de lijfrenterekening, onderscheidenlijk het lijfrentebeleggingsrecht, niet meer aan de voorwaarden van artikel 3.126a Wet IB 2001 en is sprake van afkoop met de bijbehorende fiscale gevolgen van artikel 3.133 Wet IB 2001. Het kabinet acht dit onwenselijk. Door de voorgestelde uitbreiding van artikel 3.126a, zesde lid, Wet IB 2001 naar legatarissen wordt voorkomen dat de lijfrenterekening, onderscheidenlijk het lijfrentebeleggingsrecht, in de genoemde situatie niet meer voldoet aan de voorwaarden van die bepaling. In de praktijk is de legataris meestal de partner van de overledene, maar de voorgestelde uitbreiding geldt ook voor andere legatarissen.

Artikel I, onderdeel B (artikel 5.16c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 5.16c Wet IB 2001 voorziet in regels voor gevallen waarin sprake is van onregelmatige handelingen bij aanspraken op nettolijfrenten. Bij dergelijke onregelmatige handelingen vervalt de box 3-vrijstelling voor de gehele aanspraak en wordt in het jaar na de onregelmatige handeling een extra bedrag tot de box 3-grondslag gerekend. Voorgesteld wordt om bij onregelmatige handelingen het vervallen van de box 3-vrijstelling en de overige fiscale gevolgen alleen toe te passen voor zover sprake is van een onregelmatige handeling. Dit is in lijn met wat voor box 1-lijfrenten geldt op grond van artikel 3.133, eerste lid, Wet IB 2001.

Artikel II

Artikel II (hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet IB 2001 is overgangsrecht opgenomen voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Voorgesteld wordt om aan hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet IB 2001 drie leden toe te voegen.

Met het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, tiende lid, Invoeringswet Wet IB 2001 wordt in verband met het arrest van de Hoge Raad van 18 oktober 2019⁴⁹ geregeld dat voor artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 1994 niet langer wordt voorzien in eerbiedigende werking. Eerder eerbiedigde artikel 38 Wet LB 1964 artikel 11, eerste lid,

⁴⁹ Hoge Raad 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1596.

onderdeel g, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 1994. Met het laten vervallen van artikel 38 Wet LB 1964 per 1 januari 2010 beoogde het kabinet de gevolgen van een arrest van de Hoge Raad⁵⁰ inzake de belastingheffing bij internationale pensioenregelingen te repareren⁵¹. Vanwege dat arrest zijn uitkeringen ingevolge een pensioenregeling van een internationale organisatie vrijgesteld van belastingheffing, voor zover deze uitkeringen kunnen worden toegerekend aan volgens de Nederlandse regels tot het loon behorende aanspraken die tot en met 31 december 1994 zijn opgebouwd, ook als daar feitelijk noch in Nederland noch in het buitenland belasting over is geheven. Dit resultaat druist in tegen het uitgangspunt van de Wet IB 2001 dat bij een pensioenregeling (al dan niet van een internationale organisatie of van een buitenlandse mogendheid) hetzij de uitkeringen hetzij de aanspraken worden belast en een dubbele vrijstelling dus niet mogelijk is. In het arrest van 18 oktober 2019 oordeelde de Hoge Raad dat de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 na 1994 bleef gelden op grond van overgangsrecht dat was neergelegd in artikel 38 Wet LB 1964, met als doel op 31 december 1994 bestaande aanspraken buiten de heffing van de loon- en inkomstenbelasting te houden. Door het vervallen van artikel 38 Wet LB 1964 per 1 januari 2010 heeft naar het oordeel van de Hoge Raad het overgangsrecht van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 effect gekregen op de betreffende aanspraken, aangezien die aanspraken zijn aan te merken als op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen in de zin van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001. De wet waarbij artikel 38 Wet LB per 1 januari 2010 is afgeschaft, heeft naar het oordeel van de Hoge Raad niet de in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 voorziene eerbiedigende werking afgeschaft voor uitkeringen die tot 2010 onder de werking van artikel 38 Wet LB 1964 vielen. De vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 is daardoor op grond van de eerbiedigende werking van het overgangsrecht van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 in het betreffende jaar nog steeds van toepassing. In lijn met de bedoeling van het kabinet om artikel 38 Wet LB 1964 per 1 januari 2010 te laten vervallen, wordt voorgesteld hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, tiende lid, Invoeringswet Wet IB 2001 op te nemen zodat wordt voorkomen dat tot en met 31 december 1994 opgebouwde pensioenen in internationale situaties onbelast blijven. In datzelfde kader wordt met het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, elfde lid, Invoeringswet Wet IB 2001 geregeld dat het overgangsrecht dat is opgenomen in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, Invoeringswet Wet IB 2001 niet van toepassing is op pensioenuitkeringen uit pensioenregelingen van internationale volkenrechtelijke organisaties en dat voor deze pensioenuitkeringen de hoofdregel van artikel 3.82, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 van toepassing is. Met deze voorgestelde maatregel wordt voorkomen dat voor verschillende tijdvakken waarin het pensioen is opgebouwd andere heffingsregimes (saldomethode, splitsingsmethode) van toepassing zijn. Door de hoofdregel van artikel 3.82, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001 toe te passen wordt harmonisatie gecreëerd in de fiscale behandeling van pensioenuitkeringen van pensioenregelingen van internationale volkenrechtelijke organisaties. Met het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, twaalfde lid, Invoeringswet Wet IB 2001 wordt geregeld dat hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, Invoeringswet Wet IB 2001 niet

⁵⁰ HR 16 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF7264.

⁵¹ Kamerstukken II 2009/10, 32129, nr. 3, p. 14-15.

van toepassing is op een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen voor zover negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen op grond van artikel 3.133, eerste en tweede lid, Wet IB 2001 dan wel voor zover dit recht wordt geacht te zijn afgekocht op grond van artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001. Hiermee wordt voorkomen dat boxesplitsing ontstaat als een lijfrente waarop gedeeltelijk het overgangsrecht van de Invoeringswet Wet IB 2001 van toepassing is en gedeeltelijk het kader van de Wet IB 2001, niet langer aan de voorwaarden voldoet waardoor artikel 3.133 Wet IB 2001 van toepassing is en de lijfrente gedeeltelijk in box 1 valt en gedeeltelijk in box 3. Met het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, twaalfde lid, Invoeringswet Wet IB 2001 valt het onzuivere gedeelte van een dergelijke lijfrente na toepassing van artikel 3.133 Wet IB 2001 volledig in box 3.

Artikel III

Artikel III, onderdelen A, B en C (artikelen 38n, 38p en 39f van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 38n Wet LB 1964 voorziet in overgangsrecht voor pensioen in eigen beheer. Voorgesteld wordt om aan de bestaande tekst van artikel 38n Wet LB 1964 een lid toe te voegen waarin wordt bepaald dat artikel 19b Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2016 een repeterende werking krijgt in situaties waarbij het eerder van toepassing zijn van artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2016 niet heeft geleid tot het in aanmerking nemen van loon uit een vroegere dienstbetrekking. Hiermee wordt voorkomen dat een onzuiver geworden pensioen in eigen beheer dat buiten de navorderingstermijn is gekomen, onbelast kan blijven zoals dit ook is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Van een onzuiver geworden pensioen in eigen beheer is sprake als niet langer aan de fiscale voorwaarden voor een dergelijk pensioen wordt voldaan.

Artikel 38p Wet LB 1964 voorziet in het overgangsrecht voor de ODV die kon ontstaan bij het afwikkelen van het pensioen in eigen beheer. Vergelijkbaar met hetgeen wordt voorgesteld met betrekking tot artikel 3.126a, zesde lid, Wet IB 2001 wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 38p, tweede en derde lid, Wet IB 2001 voorgesteld om te regelen dat de betreffende bepaling niet alleen voor erfgenamen geldt, maar ook voor legatarissen, zodat in de situatie dat de partner geen erfgenaam is maar wel legataris de ODV bij overlijden toch fiscaal geruisloos kan overgaan op de partner

Ingevolge het voorgestelde artikel 38p, zesde lid, Wet LB 1964 wordt artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2016 een repeterende werking gegeven om het ontgaan van belastingheffing te voorkomen zoals dat ook wordt voorgesteld voor artikel 38n Wet LB 1964 met betrekking tot pensioen in eigen beheer.

Artikel 39f Wet LB 1964 voorziet in overgangsrecht voor loonstamrechten. Voorgesteld wordt om een lid toe te voegen (artikel 39f, vijfde lid, Wet LB 1964) en daarin te bepalen dat artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2013 in eigenbeheersituaties een repeterende werking krijgt in die situaties waarbij het eerder van toepassing zijn van artikel 19b, eerste lid, Wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2013 niet heeft geleid tot het in

aanmerking nemen van loon uit een vroegere dienstbetrekking. Dit is vergelijkbaar met wat wordt voorgesteld met betrekking tot artikel 38n Wet LB 1964 voor pensioen in eigen beheer en in artikel 38p Wet LB 1964 voor de ODV. Hiermee wordt voorkomen dat een onzuiver geworden loonstamrecht in eigen beheer dat buiten de navorderingstermijn is gekomen zonder belastingheffing kan blijven. Van een onzuiver geworden stamrecht in eigen beheer is sprake als niet langer aan de fiscale voorwaarden voor een dergelijk stamrecht wordt voldaan.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 29 van de Wet afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 29 WVA wordt de reeds bestaande delegatiebepaling uitgebreid. Op grond van het voorgestelde artikel 29, onderdeel d, WVA heeft de Minister van EZK voortaan niet alleen de bevoegdheid om bij ministeriële regeling de aftrekpercentages uit artikel 23, derde, vierde en zevende lid, WVA te wijzigen, maar ook om bij ministeriële regeling de schijfgrens, bedoeld in artikel 23, derde en vierde lid, WVA, aan te passen. Op die manier kan zo veel mogelijk en zo efficiënt mogelijk evenwicht worden bereikt tussen de S&O-afdrachtvermindering en het in de rijksbegroting hiervoor opgenomen bedrag.

Daarnaast wordt een technische wijziging voorgesteld. De Minister van EZK heeft ingevolge de aanhef van artikel 29 WVA de bevoegdheid om de percentages één keer per jaar bij te stellen en wel met ingang van 1 januari van enig jaar. De S&O-verklaring geldt ingevolge artikel 22 WVA per 1 januari van enig jaar of voor het resterende deel van het kalenderjaar. Daarmee heeft artikel 29, tweede zin, WVA, waarin wordt bepaald dat de nieuwe percentages gelden met betrekking tot S&O-verklaringen die betrekking hebben op een periode die aanvangt op of na de dag waarop de wijziging in werking treedt, geen betekenis meer en kan deze zin vervallen. Die zin had betekenis in de periode tot en met 1999 waarin de minister nog de bevoegdheid had om twee keer per jaar de percentages bij te stellen.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) wordt de zin, waarin wordt aangegeven dat uitsluitend het recht op levering niet wordt aangemerkt als verkrijging van economische eigendom, verplaatst naar het voorgestelde artikel 2, derde lid, onderdeel a, WBR. Dit beoogt geen inhoudelijke wijziging. Het voorgestelde artikel 2, derde lid, onderdeel b, WBR regelt aanvullend en onder voorwaarden dat ook het geval dat niet uitsluitend een recht op levering van een woning wordt verkregen, maar – voorafgaande aan de verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR – ook de toegang tot deze woning, al dan niet in combinatie met het recht om enige werkzaamheden aan de woning te verrichten of te laten verrichten, is uitgezonderd als verkrijging van economische eigendom. Blijkt op een later moment dat niet (meer) voldaan wordt aan de voorwaarden dan geldt de uitzondering niet. Dit betekent, aangenomen dat de bijkomende afspraken tot de conclusie leiden dat de economische eigendom van de woning is verkregen, dat zich reeds bij het verkrijgen van die economische eigendom een belastbaar feit voordoet (zie ook het voorbeeld in het algemeen deel

van deze toelichting). Met de maatregel worden dus alleen de sleutelovereenkomsten uitgezonderd die zonder deze maatregel zouden kwalificeren als economische eigendomsverkrijging. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een sleutelovereenkomst verstaan: een obligatoire overeenkomst waarmee toegang wordt verkregen tot een woning voorafgaande aan de verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR al dan niet met de toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te verrichten of te laten verrichten.

Aan de uitzondering van een sleutelovereenkomst als economische eigendomsverkrijging zijn drie voorwaarden gekoppeld.

Ten eerste moet de verkrijging verband houden met de onroerende zaak waarop gelijktijdig of eerder het recht op levering, als bedoeld in het voorgestelde artikel 2, derde lid, onderdeel a, WBR, is verkregen (de koopovereenkomst die aan de juridische eigendomsverkrijging/levering van dezelfde woning ten grondslag ligt).

Ten tweede moet de woning uiterlijk zes maanden na het verkrijgen van de toestemming aan de verkrijger worden geleverd. De toegang tot de woning of toestemming om enige werkzaamheden aan de woning te (laten) verrichten is alleen uitgezonderd als in een obligatoire overeenkomst (koopovereenkomst) is vastgelegd dat de juridische eigendom van de woning aan de verkrijger zal worden geleverd. Uit informatie van de Belastingdienst en het notariaat blijkt dat doorgaans slechts enkele maanden zit tussen het moment van de sleutelovereenkomst en de verkrijging, bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR. De termijn van zes maanden is ruim genomen en zal naar verwachting verreweg de meeste beoogde sleutelovereenkomsten buiten de reikwijdte van de overdrachtsbelasting houden. Daarnaast is een termijn van zes maanden niet ongebruikelijk in de overdrachtsbelasting zoals bij toepassing van de doorkoopfaciliteit van artikel 13 WBR. Indien de juridische verkrijging van de woning door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht later dan zes maanden volgt, wordt niet aan de voorwaarden voldaan. In dat geval is, aannemende dat op grond van de sleutelovereenkomst de economische eigendom van de woning is verkregen, ter zake van de verkrijging van de economische eigendom belasting verschuldigd alsof de uitzondering niet van toepassing is geweest. Wat betreft de opvolgende verkrijging van de juridische eigendom vindt vermindering van de heffingsgrondslag plaats op grond van artikel 9, vierde lid, WBR of verlaging van de verschuldigde belasting met de eerder bij de verkrijging van de economische eigendom verschuldigde overdrachtsbelasting op grond van het bij dit wetsvoorstel voorgestelde vijfde lid.

Ten derde moet het recht op levering betrekking hebben op een woning die door de verkrijger anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gebruikt gaat worden, zoals bedoeld in artikel 14, tweede lid, WBR en artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR. Op de verkrijging van economische eigendom kan – indien aan de voorwaarden wordt voldaan (zie artikel V, onderdeel B) - ook de startersvrijstelling of het verlaagde tarief worden toegepast.

Voorbeeld 1

A (verkoper) en B (koper) sluiten op 5 januari 2025 met betrekking tot een woning een koopovereenkomst waarin wordt overeengekomen dat de levering van de woning plaatsvindt op 1 december 2025. A en B sluiten op 1 april 2025 een sleutelovereenkomst, waarin B toestemming krijgt om alvast te beginnen met de verbouwing van de woning. B verkrijgt als gevolg van deze sleutelovereenkomst de economische eigendom van de woning op 1 april 2025. B voldoet echter niet aan de voorwaarden voor toepassing van de

uitzondering (de levering geschiedt meer dan zes maanden na de ingangsdatum van de sleutelovereenkomst) en draagt 2% overdrachtsbelasting af over de waarde van de woning (B voldoet aan de voorwaarden voor het verlaagde tarief). Op 1 december 2025 vindt de levering van de woning plaats, wat opnieuw een belastbare verkrijging voor de overdrachtsbelasting oplevert. Als gevolg van artikel 9, vierde lid, WBR is B 2% overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de woning verminderd met het bedrag waarover B ter zake van de verkrijging van de economische eigendom (door de sleutelovereenkomst) reeds was verschuldigd (aangenomen dat B aan de voorwaarden voor toepassing van het 2%-tarief voldoet).

Het voorgestelde artikel 2, vierde lid, WBR regelt dat voor de toepassing van deze voorwaarde onder 'woning' mede wordt verstaan een recht waaraan een woning is onderworpen, alsmede een recht van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, WBR voor zover dit betrekking heeft op een woning of een recht waaraan een woning is onderworpen, en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden. In artikel 2, zesde lid (nieuw), aanhef, het zevende lid (nieuw), aanhef en het achtste lid (nieuw), WBR, wordt een verwijzing aangepast. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel V, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

In artikel 4, tiende lid, WBR wordt, als gevolg van een vernummering in artikel 2 WBR, een verwijzing aangepast. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel V, onderdeel C (artikel 9, vijfde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De voorgestelde wijzigingen in de artikelen 14, vijfde lid, en artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR (zie artikel V, onderdelen D en E, subonderdeel 2) maken het wenselijk dat de regel van artikel 9, vierde lid, WBR wordt aangevuld. Met het voorgestelde vijfde lid van artikel 9 WBR loopt de betreffende regeling in artikel 9 WBR synchroon met die van artikel 13, eerste en vierde lid, WBR. Het voorgestelde artikel 9, vijfde lid, WBR houdt – in afwijking van artikel 9, vierde lid, WBR waarbij een maatstafvermindering geldt – in, dat niet de maatstaf, maar de belasting die ter zake van de eerdere verkrijging was verschuldigd in mindering kan worden gebracht op de verschuldigde belasting wegens verkrijging van de woning na de vorige verkrijging. Door in deze situaties een belastingvermindering in plaats van een maatstafvermindering toe te staan, wordt voorkomen dat de vermindering hoger is dan dat er cumulatie van belasting is. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9, vijfde lid, WBR is wel vereist dat het verlaagde tarief, genoemd in het voorgestelde artikel 14, tweede lid, WBR, terecht is toegepast. Het voorgestelde artikel 9, vijfde lid, WBR bewerkstelligt dat het voordeel niet hoger kan zijn dan het bedrag dat ter zake van de vorige verkrijging verschuldigd was tegen het 2%-tarief.

Voorbeeld 2

A verkrijgt de economische eigendom van een woning, met een waarde van € 300.000, belast met het 2%-tarief op grond van artikel 14, tweede lid, WBR. Wegens de verkrijging is A € 6.000 overdrachtsbelasting verschuldigd. Na verloop van tijd laat A de woning tot kantoorpand verbouwen. Na afronding daarvan verkrijgt A de juridische eigendom van het pand, die ná deze verbouwing € 500.000 waard is. Er wordt bij die verkrijging 10,4% overdrachtsbelasting geheven over € 500.000 ofwel € 52.000. Op dit bedrag komt ingevolge het voorgestelde vijfde lid de overdrachtsbelasting die ten laste van A is geheven bij de verkrijging

van de economische eigendom (€ 6.000) in mindering. Per saldo is A bij de opvolgende verkrijging € 46.000 verschuldigd.

Artikel V, onderdeel D (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De wijziging in artikel 14, vijfde lid, WBR regelt dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen niet langer is uitgesloten van de toepassing van het verlaagde tarief. Met de verkrijging van de economische eigendom wordt bedoeld op een verkrijging zoals bedoeld in artikel 2, tweede lid, WBR. Om het verlaagde tarief toe te kunnen toepassen op de verkrijging van de economische eigendom, moet wel worden voldaan aan de overige voorwaarden voor toepassing van de het verlaagde tarief, als bedoeld in artikel 14, tweede lid, WBR.

Artikel V, onderdeel E (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Eerste lid

De VoV-vrijstelling geldt op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR uitsluitend voor de verkrijging van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, WBR voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning. Dit wijkt af van de startersvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR en toepassing van het verlaagde tarief op grond van artikel 14, tweede en zesde lid WBR. Om de VoV-vrijstelling ook van toepassing te laten zijn op aanhorigheden wordt aan artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR toegevoegd dat de vrijstelling ook van toepassing is op aanhorigheden die tot de woning behoren en die gelijktijdig met die woning worden verkregen.

Achtste lid

De wijziging in artikel 15, achtste lid, WBR regelt dat de verkrijging van de economische eigendom van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen niet langer is uitgesloten van de toepassing van de startersvrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR, of de VoV-vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR. Met de verkrijging van de economische eigendom wordt bedoeld op de verkrijging bedoeld in artikel 2, tweede lid, WBR. Om de startersvrijstelling toe te kunnen passen op de verkrijging van de economische eigendom, moet wel worden voldaan aan de overige voorwaarden die voor toepassing van de startersvrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR gelden. Om de VoV-vrijstelling toe te kunnen passen op de verkrijging van de economische eigendom, moet worden voldaan aan de overige voorwaarden die voor toepassing van de VoV-vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel t, WBR gelden.

Artikel V, onderdeel F (artikel 15a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 15a, tweede lid, WBR wordt geregeld dat en op welke wijze de schriftelijke verklaring onderdeel uitmaakt van de aangifte van de verkrijging voor de overdrachtsbelasting. Dit was reeds geregeld met betrekking tot verkrijgingen waarvoor een notariële akte moet worden opgemaakt en waarvan de belasting wordt voldaan ter gelegenheid van de aanbidding van die akte ter registratie. Vanwege de uitbreiding van de toepassing van de startersvrijstelling en het verlaagde tarief met de verkrijging van economische eigendom – ter zake waarvan geen notariële akte moet worden opgemaakt – wordt nu ook geregeld op welke wijze de

schriftelijke verklaring moet worden aangeleverd in de situaties dat de verkrijging door de verkrijger zelf moet worden aangegeven.

Voor een verkrijging waarvoor geen notariële akte is opgemaakt is de verkrijger zelf gehouden aangifte te doen op de in de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (UR AWR 1994) gestelde wijze. De verkrijger zal de inspecteur moeten verzoeken tot uitnodiging om het doen van aangifte. Uit artikel 3, eerste lid, UR AWR 1994 volgt dat een verkrijger die in aanmerking komt voor toepassing van het verlaagde tarief gehouden is vóór het tijdstip waarop de belasting moet worden betaald, de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Op grond van artikel 3, vijfde lid, UR AWR 1994 geldt voor de toepassing van de startersvrijstelling dat de verkrijger gehouden is om binnen een maand na die verkrijging de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Artikel 4a UR AWR 1994 geeft aan dat het uitnodigen tot het doen van aangifte geschiedt door het uitreiken of toezenden van een aangiftebrief waaruit blijkt de wijze van het doen van aangifte, een omschrijving van de gevraagde gegevens of bescheiden en de termijn waarbinnen aangifte moet worden gedaan. Artikel 10 UR AWR 1994 regelt vervolgens dat de aangifte wordt gedaan door het op de in de aangiftebrief, bedoeld in artikel 4a UR AWR 1994, aangegeven wijze inleveren of toezenden van de gevraagde gegevens of bescheiden. Hierbij zal de inspecteur tevens verzoeken om het toezenden van de voorafgaand aan de verkrijging opgemaakte schriftelijke verklaring die noodzakelijk is voor het kunnen toepassen van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling.

De voorgestelde wijziging van artikel 15a, derde lid, WBR strekt ertoe dat lid redactioneel in overeenstemming te brengen met de aanhef van het voorgestelde tweede lid van dat artikel.

Artikel VI

Artikel VI (tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Tabel II, onderdeel a, post 6, bijzondere bepaling, Wet OB 1968

Goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen, zijn onderworpen aan het nultarief op basis van artikel 9, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968. Dit geldt evenwel niet voor de accijnsgoederen die worden verzonden naar een geregistreerde geadresseerde of een afnemer, niet zijnde een particulier, in een andere lidstaat volgens de voorwaarden die volgen uit de Wet op de accijns (WA). Dit volgt uit artikel 3 BTW-richtlijn 2006.

Met de onderhavige wijziging wordt post 6 in lijn gebracht met nieuwe terminologie in de WA die het gevolg is van de implementatie van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020.⁵² Op grond hiervan moet voor vervoer naar een geregistreerde geadresseerde of een gecertificeerde geadresseerde in een andere lidstaat gebruik worden gemaakt van de betreffende formaliteiten uit de WA in de vorm van een elektronisch administratief document (e-AD) of een vereenvoudigd elektronisch administratief document (e-VAD). De geregistreerde geadresseerde en gecertificeerde geadresseerde zijn natuurlijke personen of rechtspersonen die op grond van de WA of wetgeving

⁵² Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58).

van een andere lidstaat een vergunning hebben om bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen te ontvangen die op het gebied van de ene lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en vervolgens naar het grondgebied van een andere lidstaat zijn overgebracht. Die begrippen zijn gedefinieerd in artikel 1a WA. Een e-AD en een e-VAD zijn gedefinieerd in artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020, respectievelijk artikel 36, eerste en tweede lid, van die richtlijn, hetgeen is overgenomen in artikel 1a van het Uitvoeringsbesluit accijns (UBA). De voorgestelde wijziging is technisch van aard en beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Tabel II, onderdeel a, post 7, onderdeel b, onder 2°

In samenhang met artikel 9, tweede lid, onderdeel b, Wet OB 1968 regelt tabel II, onderdeel a, post 7, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1968 dat het nultarief van toepassing is op minerale oliën waarvoor een accijnstarief is vastgesteld en die buiten een accijnsgoederenplaats zijn gebracht en die niet worden gebracht naar een andere accijnsgoederenplaats die als zodanig voor minerale oliën is aangewezen indien voor het vervoer van de minerale oliën een e-AD is afgegeven. Een accijnsgoederenplaats is een plaats waar accijnsgoederen onder schorsing van accijns mogen worden geproduceerd, verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden opgeslagen en mogen worden ontvangen of verzonden. Dit is gedefinieerd in artikel 1a, eerste lid, WA.

In tabel II, onderdeel a, post 7, onderdeel b, onder 2°, Wet OB 1986 wordt thans verwezen naar Verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009.⁵³ Deze verordening is ingetrokken en vervangen door Verordening (EU) 2022/1636 van de Commissie van 5 juli 2022.⁵⁴ Voorgesteld wordt de verwijzing te vervangen door een verwijzing naar artikel 20, eerste, tweede en derde lid, van de Horizontale accijnsrichtlijn 2020. De voorgestelde wijziging is technisch van aard en beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Artikel VII

Artikel VII, onderdelen A en B (artikelen 90 en 90a van de Wet op de accijns)

Artikel 90 WA regelt het verbod op het produceren of voorhanden hebben van een distilleertoestel zonder vergunning en de bepalingen rondom het verlenen, aanpassen en intrekken van een dergelijke vergunning. Artikel 90a WA regelt hetzelfde voor tabaksproductieapparaten. Voor zowel distilleertoestellen als tabaksproductieapparaten geldt dat deze accijnsgoederen kunnen produceren. Om op deze productieprocessen zicht te houden - daar kunnen immers accijnsgoederen uit voortkomen - is van belang dat er een vergunning verplicht is gesteld. In de WA is echter niet voorzien in gronden op basis waarvan een dergelijke vergunning kan worden ingetrokken, waardoor vervuiling van het vergunningenbestand ontstaat door vergunningen die in de praktijk niet meer worden gebruikt. Voorgesteld wordt om deze kennelijke omissie in de wet te herstellen en op te nemen op welke gronden dergelijke vergunningen kunnen worden ingetrokken door de inspecteur. Daartoe wordt voorgesteld een zevende lid in artikel 90 WA in te voegen

⁵³ Verordening (EG) 2009/684 van de commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van Verordening 2008/118/EG van de Raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (PbEU 2009, L 197).

⁵⁴ Gedelegeerde Verordening (EU) 2022/1636 van de Commissie van 5 juli 2022 tot aanvulling van de structuur en de inhoud van de in het kader van de overbrenging van accijnsgoederen uitgewisselde documenten en vaststelling van een drempelwaarde voor verliezen vanwege de aard van de goederen (PbEU 2022, L 247).

(onder vernummering van het huidige zevende tot en met negende lid tot achtste tot en met tiende lid van dat artikel), waarin deze gronden limitatief zijn opgesomd. In artikel 90a, derde lid, WA, dat de vergunningenbepalingen uit artikel 90 WA van overeenkomstige toepassing verklaart, wordt een verwijzing naar artikel 90, zevende lid (nieuw), WA ingevoegd. Daarmee worden de in genoemd zevende lid opgenomen gronden ook op het intrekken van een vergunning voor een tabaksproductieapparaat van toepassing.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 3, vijfde lid, onderdelen a en b, Awir is geregeld dat in twee situaties met betrekking tot het partnerbegrip wordt afgeweken van artikel 5a AWR en artikel 3, tweede lid, Awir. Door de voorgestelde wijziging van artikel 3, vijfde lid, onderdeel a, Awir, dat ziet op bloed- of aanverwanten in de eerste graad van de belanghebbende vervalt de in die bepaling opgenomen leeftijdsgrens van 27 jaar. Dat betekent dat die bepaling voortaan eveneens geldt voor personen die die leeftijdsgrens hebben gepasseerd.

Artikel 3, vijfde lid, onderdeel b, Awir ziet op personen voor wie een belanghebbende in enig jaar een pleegvergoeding heeft ontvangen op grond van de Wet op de jeugdzorg of de Jeugdwet, dan wel voor wie een belanghebbende in enig jaar kinderbijslag heeft ontvangen op grond van de Algemene Kinderbijslagwet. Door de voorgestelde wijziging vervalt ook de in die bepaling opgenomen leeftijdsgrens van 27 jaar.

Eerstegraadsbloedverwanten van 27 jaar of ouder die bekend zijn bij de Dienst Toeslagen hoeven geen verzoek te doen om op grond van artikel 3, vijfde lid, onderdeel a, Awir niet als partner te worden aangemerkt. Echter, om als aanverwant van een belanghebbende in de zin van artikel 3, vijfde lid, onderdeel a, Awir te worden aangemerkt moeten de belanghebbende en de aanverwant op grond van artikel 3, negende lid, Awir een gezamenlijk verzoek indienen of ingediend hebben bij de Dienst Toeslagen. Vervolgens kan worden vastgesteld dat de aanverwant op grond van artikel 3, vijfde lid, onderdeel a, Awir niet als partner wordt aangemerkt.

Verder wordt zoals in het algemeen deel toegelicht voorgesteld om artikel 3, tiende lid, Awir te schrappen. Op grond van dit lid heeft de voorgestelde maatregel doorwerking naar het partnerbegrip van de Wet IB 2001. Dit geldt voor de personen die een verzoek hebben gedaan als bedoeld in artikel 3, tweede lid, onderdeel e, vijfde lid, onderdeel b, of negende lid, Awir. Dit betekent concreet dat een belanghebbende die een verzoek doet bij de Dienst Toeslagen om niet als partner te worden aangemerkt als bedoeld in artikel 3, tweede lid, onderdeel e (onderhuurders), vijfde lid, onderdeel b (pleegkinderen), of negende lid (aanverwanten), Awir, en jonger is dan 27 jaar een gelijk verzoek moet indienen bij de Belastingdienst om niet als fiscaal partner te worden aangemerkt voor de Wet IB 2001. Indien de hiervoor genoemde pleegkinderen of aanverwanten ouder zijn dan 27 jaar, worden zij wel aangemerkt als fiscaal partner en kan geen verzoek worden ingediend bij de Belastingdienst om niet als fiscaal partner te worden aangemerkt.

De leeftijdsgrens van 27 jaar voor eerstegraads bloed- en aanverwanten blijft namelijk bestaan in de Wet IB 2001.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 3 Awir gelden uitsluitend voor partnerschappen vanaf het berekeningsjaar 2025. Als er op 1 januari 2025 sprake is van een partnerschap waarop de wijziging van toepassing is, zal het partnerschap dus vervallen met ingang van het berekeningsjaar 2025.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 8 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 8 Awir wordt het begrip toetsingsinkomen voor de inkomensafhankelijke regelingen en de uitzonderingen hierop geregeld.

De voorgestelde wijziging van artikel 8, derde lid, Awir betreft een grammaticale wijziging waarbij 'toetsinkomen' wordt vervangen door 'toetsingsinkomen'.

Het voorgestelde artikel 8, zevende lid, Awir sluit aan bij artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Er moet eerst sprake zijn van het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers. Hierbij zijn twee elementen relevant, namelijk het prijsgeven van rechten door een schuldeiser en de prijsgegeven rechten moeten niet voor verwezenlijking vatbaar zijn.

Vervolgens moeten de voordelen (de kwijtscheldingswinst) het verlies uit werk en woning dat overigens mocht zijn geleden (het verlies van het jaar zelf) overtreffen. Deze verliezen worden namelijk wel meegenomen in het inkomen uit werk en woning ter zake van de inkomstenbelasting. Er dient daarom rekening te worden gehouden met deze verliezen bij het vaststellen van de hoogte van de vermindering voor het toetsingsinkomen.

Ten slotte resteert het deel van de kwijtscheldingswinst dat niet is vrijgesteld op basis van de kwijtscheldingswinstvrijstelling op grond van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 als gevolg van te verrekenen verliezen uit het verleden. Dit (resterende) deel van de kwijtscheldingswinst wordt betrokken in het inkomen uit werk en woning en werkt door in het toetsingsinkomen voor vaststelling van inkomensafhankelijke regelingen. Op verzoek van de belanghebbende wordt bij de vaststelling van het toetsingsinkomen dat bedrag in mindering gebracht op het toetsingsinkomen.

Indien de definitieve tegemoetkoming waarop het verzoek betrekking heeft al voor de inwerkingtreding van deze bepaling onherroepelijk is vast komen te staan, is herziening van de tegemoetkoming op grond van artikel 5a van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir) nog mogelijk. Tot de inwerkingtreding van de onderhavige bepaling kan door middel van deze herziening nog rekening worden gehouden met de goedkeuring van de Staatssecretaris van Financiën die is opgenomen in het Verzamelbesluit Toeslagen en kan op die wijze bij de vaststelling van het toetsingsinkomen alsnog worden uitgaan van het verzamelinkomen zonder de hiervoor bedoelde kwijtscheldingswinst.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de inspecteur met betrekking tot de inkomstenbelasting toetst of sprake is van prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door een

schuldeiser en bepaalt de hoogte hiervan vóór het verrekenen met in het verleden geleden verliezen. De Dienst Toeslagen kan dit gegeven niet vaststellen.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 37 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 37 Awir wordt geregeld dat een bezwaarschrift tegen een beschikking ook ziet op andere beschikkingen die in hetzelfde geschrift zijn vervat. Het voorgestelde artikel 37, eerste lid, Awir beoogt dat een bezwaar dat gericht is tegen de toekenning of herziening van een tegemoetkoming, geacht wordt mede gericht te zijn tegen de beschikking tot terugvordering die samenhangt met die toekenning of herziening van een tegemoetkoming. Een bezwaar dat bijvoorbeeld is gericht tegen een lagere toekenning van een huurtoeslag wordt dus mede geacht gericht te zijn tegen de daarmee samenhangende beschikking tot terugvordering van teveel ontvangen huurtoeslag. De toekenning of herziening van een tegemoetkoming staat altijd in hetzelfde geschrift als de terugvordering. Indien meerdere tegemoetkomingen in hetzelfde geschrift tot een lager bedrag worden toegekend en er wordt bezwaar tegen één van de toekenningen gemaakt, is er samenloop met artikel 37, derde lid (nieuw), Awir. Dit betekent dat het bezwaar ook is gericht tegen de toekenning of herziening van andere tegemoetkomingen over hetzelfde berekeningsjaar, die in hetzelfde geschrift zijn toegekend of herzien en de in verband daarmee berekende rente. Als gevolg hiervan is er bezwaar gemaakt tegen de toekenningen of herzieningen en worden ook de daarmee verband houdende beschikkingen tot terugvordering betrokken in het bezwaar. De toepassing van het voorgestelde artikel 37, eerste lid, Awir geldt niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat alleen wordt opgekomen tegen de vaststelling van de tegemoetkoming.

Het voorgestelde artikel 37, tweede lid, Awir beoogt dat een bezwaar, dat is gericht tegen de beschikking tot terugvordering, wordt geacht mede gericht te zijn tegen de toekenning of herziening van een tegemoetkoming die samenhangt met die beschikking tot terugvordering. Een bezwaar dat bijvoorbeeld is gericht tegen een beschikking tot terugvordering van huurtoeslag, wordt dus mede geacht gericht te zijn tegen de lagere toekenning of herziening van de huurtoeslag. De toekenning of herziening van een tegemoetkoming staat altijd in hetzelfde geschrift als de beschikking tot terugvordering. Indien meerdere tegemoetkomingen die zijn opgenomen in hetzelfde geschrift worden teruggevorderd en er wordt bezwaar gemaakt tegen één beschikking tot terugvordering, is er samenloop van artikel 37, tweede lid, Awir met artikel 37, derde lid (nieuw), Awir. De toekenning of herziening van een tegemoetkoming die samenhangt met de beschikking tot terugvordering wordt betrokken in het bezwaar. Vervolgens wordt het bezwaar op grond van artikel 37, eerste en derde lid (nieuw), Awir uitgebreid naar de andere toekenningen of herzieningen, de in verband daarmee berekende rente en de daarbij behorende beschikkingen tot terugvordering. De toepassing van het voorgestelde artikel 37, tweede lid, Awir geldt niet als uit het bezwaarschrift blijkt dat alleen opgekomen wordt tegen één terugvordering.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 30hb AWR is geregeld dat het percentage van de belastingrente een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen percentage bedraagt, dat voor verschillende belastingen

verschillend kan worden vastgesteld. Met de voorgestelde wijziging wordt hieraan toegevoegd dat dit percentage ook kan verschillen voor in rekening te brengen rente en te vergoeden rente.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Afkoop van een lijfrente aanspraak wordt krachtens artikel 3.133, tweede lid, onderdeel d, Wet IB 2001 in de heffing betrokken als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Artikel 3.137, eerste lid, Wet IB 2001 bepaalt dat deze negatieve uitgaven worden gesteld op de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de afkoop. Artikel 3.137, tweede lid, Wet IB 2001 bepaalt vervolgens dat, indien een lijfrente aanspraak wordt afgekocht, de in de heffing te betrekken negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden verminderd met de ter zake van die aanspraak betaalde, maar niet in aftrek genomen premies, tot een bepaald maximum (dit wordt ook wel de saldomethode genoemd).

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de revisierente een benadering vormt van de rente die door de Belastingdienst is gederfd doordat ten onrechte inkomensuitstel, en daarmee uitstel van heffing van inkomstenbelasting, in de vorm van premieaftrek heeft plaatsgevonden. Omdat ter zake van het onbelaste saldo (op basis van de hierboven beschreven saldomethode uit de Wet IB 2001) geen premieaftrek heeft plaatsgevonden en derhalve geen inkomensuitstel en uitstel van heffing van inkomstenbelasting heeft plaatsgevonden, is voor dat deel geen rente gederfd door de Belastingdienst. Naar de mening van het kabinet is het daarom niet de bedoeling van de wetgever geweest om in dit geval revisierente verschuldigd te worden over dit onbelaste saldo. Voorgesteld wordt daarom om aansluiting te zoeken bij de strekking van de wet en daarmee voor de berekening van 20% verschuldigde revisierente aan te sluiten bij het bedrag dat ter zake van die afkoop als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in de heffing wordt betrokken voor de inkomstenbelasting.

Artikel IX, onderdeel C (artikel 67ob van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 67ob AWR wordt beoogd dat de inspecteur een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige gedurende een periode van twaalf jaar kan beboeten, indien hij zijn bevoegdheid tot belastingheffing ontleent aan de artikelen 16, vierde lid, of 20, vierde lid, AWR of artikel 66, vierde lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956). In die bepalingen is – in afwijking van de hoofdregel – voor specifieke situaties voorzien in een verlengde navorderings- of naheffingstermijn van twaalf jaar of in een onbeperkte navorderingstermijn. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de termijn voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige in de hiervoor genoemde gevallen een vaste termijn bedraagt van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Hiermee wordt deze boetetermijn – in lijn met de huidige wettelijke systematiek – niet verlengd met een bijvoorbeeld aan de belastingplichtige verleend uitstel voor het doen van aangifte of een informatiebeschikkingsprocedure.

Tweede lid

De wijziging van artikel 67ob, tweede lid, AWR betreft een aanpassing van twee verwijzingen. Dit is een technische aanpassing ten behoeve van de consistentie binnen het wetsartikel, waarmee geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

Derde lid

Het voorgestelde artikel 67ob, derde lid, AWR ziet op de volgende twee situaties:

- De inspecteur maakt gebruik van zijn verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, indien het voorwerp van belastingheffing in het buitenland is gehouden of opgekomen.⁵⁵

- De inspecteur maakt gebruik van zijn onbeperkte navorderingstermijn, indien voor de erfbelasting het voorwerp van die belasting in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen en ter zake waarvan niet, onjuist of onvolledig aangifte is gedaan.⁵⁶

Omdat bij beboeting van een ander dan de belastingplichtige niet de voorwaarde geldt dat de boete gelijktijdig met de navorderingsaanslag moet worden opgelegd,⁵⁷ heeft de wetgever in navorderingssituaties voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige voorzien in een boetetermijn van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden. Voorgesteld wordt dat de inspecteur een ander dan de belastingplichtige zelf niet gedurende een periode van vijf jaar, maar gedurende een periode van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden, kan beboeten. Hiermee wordt de onwenselijke situatie voorkomen waarbij beboeting van een ander dan de belastingplichtige niet mogelijk is vanwege verval van de boetetermijn, terwijl de termijn voor belastingheffing en beboeting van de belastingplichtige nog niet verstreken is. Volledigheidshalve wordt opgemerkt het voorstel eveneens een verlenging van de boetetermijn van vijf naar twaalf jaar inhoudt, als de inspecteur gebruikmaakt van zijn hiervoor genoemde in de tijd onbegrensde navorderingsbevoegdheid. Een in de tijd onbegrensde termijn voor beboeting van een ander dan de belastingplichtige – conform de navorderingstermijn – acht het kabinet namelijk niet opportuun.

Vierde lid

Het voorgestelde artikel 67ob, vierde lid, AWR ziet op situaties waarin de inspecteur gebruikmaakt van zijn verlengde naheffingstermijn van twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan, indien de betreffende belastingschuld is ontstaan door de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, bedoeld in artikel 2, tweede lid, WBR.⁵⁸ Voorgesteld wordt om de termijn voor beboeting van een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige in die specifieke gevallen te verlengen van vijf naar twaalf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de overtreding heeft plaatsgevonden.

Overgangsrecht

Voorgesteld wordt om deze wijzigingen met ingang van 1 januari 2025 in werking te laten treden, met dien verstande dat de bevoegdheid om aan een ander dan de belastingplichtige of inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete op te leggen niet herleeft, indien die bevoegdheid bij inwerkingtreding van deze maatregel reeds is vervallen. De Hoge Raad heeft beslist dat in geval van verandering van wetgeving met betrekking tot de verjaring naar hedendaagse rechtsopvatting

⁵⁵ Artikel 20, vierde lid, AWR.

⁵⁶ Artikel 66, vierde lid, SW 1956.

⁵⁷ Artikel 67oa, onderdeel a, AWR.

⁵⁸ Artikel 20, vierde lid, AWR.

in strafzaken als uitgangspunt geldt dat deze verandering direct van toepassing is, met dien verstande dat een reeds voltooide verjaring wordt geëerbiedigd.⁵⁹ Het kabinet ziet geen aanleiding om daarvan af te wijken ten aanzien van fiscaal bestuurlijke boetes, gelet op het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Met het voorgestelde overgangsrecht inzake de voorgestelde wijzigingen wordt daarom in artikel XIII, eerste lid, onderdeel a, geregeld dat de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete niet herleeft als die bevoegdheid vóór inwerkingtreding van deze wet reeds is vervallen.

Artikel X

Artikel X (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

Met de voorgestelde wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 wordt een omissie hersteld. Per 1 januari 2013 is de in de IW 1990 opgenomen renteregeling gewijzigd. Sindsdien is het in rekening brengen en het vergoeden van invorderingsrente in afzonderlijke wettelijke bepalingen geregeld. Bij deze wijziging is per abuis artikel 28, zesde lid, IW 1990 komen te vervallen. Dit lid regelde onder meer dat wanneer een belastingaanslag waarvan de geldende betalingstermijn is verstreken wordt verminderd als gevolg van een verliescompensatie, invorderingsrente is verschuldigd over het bedrag van de belastingaanslag zoals dat luidde vóór de vermindering.

Met het vervallen van genoemd zesde lid is er niet langer een wettelijke grondslag om invorderingsrente in rekening te brengen wanneer een belastingaanslag waarvan de geldende betalingstermijn is verstreken wordt verminderd als gevolg van een verliesverrekening. Dit is het gevolg van de in het laatste deel van de huidige tekst van artikel 28, eerste lid, IW 1990 opgenomen regel dat er geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht voor zover de belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. Een beschikking verliesverrekening voldoet aan deze drie criteria. Op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel c, IW 1990 betreft het een belastingaanslag. Voorts vindt verliesverrekening altijd plaats bij dezelfde belasting. Tot slot ziet de beschikking verliesverrekening op het tijdvak vóór het boekjaar waarover het verlies is vastgesteld. Dat betekent dat wanneer het verlies is vastgesteld over het boekjaar 1 januari 2023 tot en met 31 december 2023, de beschikking verliesverrekening ziet op het tijdvak 1 januari 2022 tot en met 31 december 2022. Hiermee zijn de tijdvakken van de (als belastingaanslag kwalificerende) beschikking verliesverrekening en de belastingaanslag waarmee de verrekening plaatsvindt bij een achterwaartse verliesverrekening hetzelfde. De huidige tekst van artikel 28, eerste lid, IW 1990 sluit hiermee het in rekening brengen van invorderingsrente uit voor zover sprake is van een verliesverrekening.

Dat is niet in lijn met de hoofdregel op grond waarvan een belastingschuldige invorderingsrente is verschuldigd nadat de enige of laatste betalingstermijn is verstreken. Zoals hiervoor is aangegeven, wordt er alleen géén invorderingsrente in rekening gebracht wanneer de openstaande belastingaanslag wordt verrekend met een belastingaanslag die op dezelfde belasting en hetzelfde tijdvak betrekking heeft. Deze uitzondering op de hoofdregel heeft ermee te maken dat met de

⁵⁹ HR 29 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK1998, r.o. 3.5.2. Vgl. artikel III Wijzigingswet Wetboek van Strafrecht, enz. (vervallen verjaringstermijn voor vervolging van moord en enkele andere wijzigingen), Stb. 2005, 595.

verrekening de verschuldigde belasting wordt gecorrigeerd. Het is naar het oordeel van het kabinet niet passend om bij een belastingaanslag die te hoog is vastgesteld invorderingsrente in rekening te brengen voor zover deze met een nieuwe belastingaanslag die op hetzelfde tijdvak betrekking heeft wordt gecorrigeerd. Een vermindering als gevolg van een verliesverrekening moet niet uitgezonderd worden. De belastingaanslag van een voorgaand jaar wordt dan verminderd met een verlies dat is geleden in het jaar volgend op het jaar waar de belastingaanslag die verminderd wordt betrekking op heeft. In dit geval is de verschuldigde belasting wél juist vastgesteld. Het betreft een fiscale regeling waarmee belastingschuldigen tegemoet worden gekomen wanneer ze een verlies hebben geleden. Deze vermindering werd in het verleden ook gelijkgesteld met een betaling. Ook wanneer een betaling plaatsvindt na het verstrijken van de geldende betaaltermijn wordt er invorderingsrente in rekening gebracht. Derhalve is het passend om bij een achterwaartse verliesverrekening wél invorderingsrente in rekening te brengen.

Met de thans voorgestelde wijziging wordt het per abuis vervallen van het toenmalige artikel 28, zesde lid, IW 1990 hersteld. Daarbij is ervoor gekozen om de tekst van genoemd zesde lid op te nemen aan het slot van artikel 28, eerste lid, IW 1990. Hierbij wordt tevens van de gelegenheid gebruikgemaakt om dat lid te herschrijven. Hierbij zijn verder geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. De wijziging van artikel 28, eerste lid, IW 1990 zal in verband met de benodigde wijziging in de automatisering – naar verwachting – pas per 1 januari 2027 in werking kunnen treden. In navolging hiervan wordt voorgesteld om deze wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen moment in werking te laten treden (zie artikel XIII onderdeel b).

Artikel XI

Artikel XI (artikel 10j van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Artikel 10j, vierde en zesde lid, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) dient ter implementatie van de modelregels in de WIB.⁶⁰ De bedoeling van deze leden is om te regelen dat een rapporterende platformexploitant die op grond van artikel 10j, eerste lid, WIB is gehouden om aan Nederland te rapporteren, niet alleen de gegevens en inlichtingen rapporteert van (kort gezegd) ingezetenen van een lidstaat van de Europese Unie (EU-lidstaat)⁶¹, maar ook die van ingezetenen als bedoeld in deel II, paragraaf D, OESO-modelregels van een niet-Unierechtsgebied dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst heeft met Nederland die voorziet in de wederkerige uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen tussen Nederland en dat rechtsgebied. Dit omdat Nederland op grond van de modelregels is gehouden om deze gegevens en inlichtingen uit te wisselen met het genoemde niet-Unierechtsgebied. In artikel 10j, vierde lid, aanhef en onderdeel c, en zesde lid, aanhef en onderdeel c, WIB wordt echter niet gerefereerd aan een verkoper die ingezetene is van een 'niet-Unierechtsgebied', maar aan een verkoper die ingezetene is van een 'gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied'. Een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is echter apart gedefinieerd in de WIB, en betreft kort gezegd een niet-

⁶⁰ Artikel 10j, vierde en zesde lid, WIB zijn via een nota van wijziging toegevoegd aan de Wet implementatie EU-richtlijn digitale platformeconomie. Zie Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 7.

⁶¹ Zie artikel 10j, eerste, derde en vijfde lid, WIB.

Unierechtsgebied dat met alle EU-lidstaten is overeengekomen om op automatische basis gegevens en inlichtingen uit te wisselen die gelijkwaardig zijn aan de gegevens en inlichtingen die in artikel 10j WIB zijn opgenomen.⁶² Het begrip gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is in de WIB opgenomen vanwege het idee dat een platformexploitant die aan een dergelijk rechtsgebied rapporteert, niet (ook) over hoeft te gaan tot registratie in een EU-lidstaat om vervolgens aan de bevoegde autoriteit van die EU-lidstaat nogmaals aan de rapportageverplichtingen te voldoen. EU-lidstaten krijgen over de benodigde gegevens en inlichtingen immers reeds de beschikking via de automatische uitwisseling met dat gekwalificeerde niet-Unierechtsgebied. Zodoende dient in artikel 10j, vierde lid, aanhef en onder c, en zesde lid, aanhef en onder c, WIB niet te worden verwezen naar ingezetenen van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied, maar naar ingezetenen van een niet-Unierechtsgebied. Met de voorliggende wijziging wordt dit bewerkstelligd.

Praktisch betekent dit dat een rapporterende platformexploitant die aan Nederland rapporteert, is gehouden te onderzoeken of hij te rapporteren verkopers heeft die ingezetenen zijn van een niet-Unierechtsgebied dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst heeft met Nederland die voorziet in de wederkerige uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen tussen Nederland en dat rechtsgebied. Indien dat het geval is, zullen de in artikel 10j, vierde en zesde lid, WIB bedoelde gegevens en inlichtingen over die te rapporteren verkoper aan Nederland dienen te worden gerapporteerd.

Artikel XII

Artikel XII (artikel 3 van de Wet op het kindgebonden budget)

Met artikel XII wordt voorgesteld artikel 3 van de Wet op het kindgebonden budget aan te passen. Beoogd wordt om het kindgebonden budget voor het eerste en tweede kind, bedoeld in artikel 2, tweede lid, van die wet met ingang van 1 januari 2025, met een bedrag van € 5,28 (prijspeil 2024) te verlagen.

De verlaging, opgenomen in het voorgestelde artikel 3, zevende lid, van de Wet op het kindgebonden budget, is aanvullend op de in artikel 3, zesde lid, van die wet opgenomen verlagingen. Het is de bedoeling dat ook deze verlaging op 1 januari 2025 wordt geïndexeerd. Dit wordt bewerkstelligd door een aanpassing van artikel 3, eerste lid, van die wet in samenhang met een aanpassing van artikel 3, achtste lid (nieuw), van die wet.

Pas na toepassing van artikel 3, zesde tot en met achtste lid (nieuw), van de Wet op het kindgebonden budget is duidelijk welke bedragen in de plaats komen van de bedragen, bedoeld in artikel 2, tweede en zesde lid, van die wet. Omwille van de duidelijkheid en een logische volgorde wordt voorgesteld om hetgeen daarover in artikel 3, zesde lid, van die wet was opgenomen, alsmede dat de gewijzigde bedragen worden medegedeeld in de Staatscourant, te verplaatsen naar het voorgestelde artikel 3, negende lid, van die wet.

⁶² Zie artikel 2e, onderdeel e, WIB en bijlage V, deel I, onderdeel A, onder 6 en 7, van Richtlijn 2011/16/EU.

Artikel XIII

Artikel XIII (Inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een aanvulling op de inwerkingtreding en een inwerkingtreding bij koninklijk besluit. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Staatssecretaris van Financiën,