

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016)

Nota naar aanleiding van het verslag

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	2
2. Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen.....	2
3. Afschaffen minimumwaarderingsregel bij afkoop	3
4. Definitie geneesmiddelen.....	4
5. Afschaffen jaarbetaling motorrijtuigenbelasting	5
6. Fictie exportregeling in afvalstoffenbelasting	7
7. Vereenvoudiging fiscaal procesrecht; massaal bezwaar en prejudiciële vragen	7
8. Schorsende werking hoger beroep bij toeslagen	14
9. Uitbreiding regeling uitgaven voor monumentenpanden en Natuurschoonwet 1928 naar aanleiding van uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie.....	17
10. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en 'country-by-country reporting' ...	18
11. Verzachten sanctie bij aflossingsachterstand	32
12. Imputatie SEW/BEW	34
13. Benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer kapitaalverzekeringen.....	34
14. Rekening houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde	36
15. Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling.....	36
16. Aanpassen vpb-plicht overheidsondernemingen.....	40
17. Growkits en kweekvloeistoffen	43
18. Verlaging tarief energiebelasting lokaal opgewekte duurzame energie	43
19. Teruggaafregeling voor aardgas als brandstof voor vaartuigen	44
20. Uitzondering partnerbegrip bij stiefkinderen	44
21. Lijfswang in geval van civiele vordering	45
22. Aanscherping disculpatiemogelijkheid.....	47
23. Commentaar NOB.....	47
24. Commentaar RB	52

1. Inleiding

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

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

De leden van de fracties van het CDA en D66 hebben gevraagd in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB) op het onderhavige wetsvoorstel. Op deze commentaren wordt, voor zover de vragen niet separaat door de leden van één van de fracties zijn gesteld, ingegaan aan het slot van deze nota naar aanleiding van het verslag.

2. Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen

De leden van de fractie van de PvdA vragen met betrekking tot het voorgestelde artikel 3.119g van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) of de gehele informatievoorziening door de belastingplichtige via de aangifte plaatsvindt en of er nog gevallen resteren waarin de belastingplichtige documentatie moet opsturen. Voor wat betreft de informatieverplichting van het voorgestelde artikel 3.119g van de Wet IB 2001 geldt het volgende:

- Voor schulden die *na* 31 december 2015 zijn aangegaan gaat de gehele informatievoorziening vanaf 1 januari 2016 via de aangifte lopen.
- Voor schulden die *voor* 31 december 2015 zijn aangegaan, gaat de verstrekking van gegevens die betrekking hebben op de periode *vanaf* 1 januari 2016, vanaf 1 januari 2016 eveneens via de aangifte lopen.
- Voor schulden die *voor* 31 december 2015 zijn aangegaan, blijft de verstrekking van gegevens die betrekking hebben op de periode *voor* 1 januari 2016 nog via het oude proces lopen en daarvoor zal dus nog het bestaande informatieformulier moeten worden gebruikt.

Overigens geldt de informatieverplichting van genoemd artikel alleen voor sinds 1 januari 2013 aangegane eigenwoningschulden waarop de fiscale aflossingseis van toepassing is en de lening is aangegaan bij een ander dan een aangewezen administratieplichtige.¹

De leden van de fractie van de SP vragen naar de sancties voor het niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte inkomstenbelasting. Op het niet doen van aangifte staat een verzuimboete. De maximale hoogte van deze verzuimboete is bepaald in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en wordt nader ingevuld in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Op grond van het BBBB

¹ In bepaalde gevallen kan ook een schuld die na 31 december 2012 is aangegaan nog onder het overgangsrecht vallen waardoor hier geen aflossingseis voor geldt.

bedraagt de verzuimboete vanwege het niet of niet tijdig doen van aangifte € 369. Het opzettelijk of grof schuldig niet juist of onvolledig doen van aangifte is een vergrijp. De hoogte van de vergrijpboete wordt bepaald door een percentage van het bedrag van de belastingaanslag. In het BBBB zijn strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden neergelegd.

3. Afschaffen minimumwaarderingsregel bij afkoop

De leden van de fractie van de PvdA vragen met betrekking tot de afschaffing van de minimumwaarderingsregel bij afkoop op welke wijze en onder welke voorwaarden belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op de toezegging dat vooruitlopend op de wet een tegemoetkoming kan worden verleend voor afkopen die zijn gedaan voor 1 januari 2016. Om deze toezegging gestand te doen is met ingang van 12 september 2015 vooruitlopend op wetgeving een beleidsbesluit van kracht geworden, waarin is goedgekeurd dat bij afkoop van een aanspraak op lijfrente of periodieke uitkeringen, de minimumwaarderingsregel buiten toepassing blijft.² Daarbij is ook expliciet bepaald dat de regels voor ambtshalve vermindering van toepassing zijn op aanslagen die minder dan vijf jaar onherroepelijk vaststaan. Verder zijn er geen additionele voorwaarden aan verbonden.

De leden van de fractie van de SP vragen meer informatie over situaties waarin het bedrag aan verschuldigde belasting hoger zou zijn dan de afkoopsom van de lijfrente. Hierover merk ik op dat de afkoopwaarde van een lijfrenteovereenkomst in belangrijke mate wordt beïnvloed door de behaalde beleggingsresultaten en de door de verzekeraar in rekening gebrachte kosten. Bij relatief hoge kosten gecombineerd met lage beleggingsresultaten kan het voorkomen dat de waarde in het economische verkeer van een lijfrente aanspraak zelfs aanzienlijk lager is dan de in totaal door de verzekeringnemer betaalde premies. Dit kan er bij toepassing van de minimumwaarderingsregel dan toe leiden dat een belastingplichtige meer belasting is verschuldigd dan het bedrag van de afkoopsom van de lijfrente. Er zijn mij geen cijfers bekend over de mate waarin dit daadwerkelijk is voorgekomen, wel zijn hierover signalen bij de Belastingdienst binnengekomen. In de praktijk kiezen belastingplichtigen er ook wel voor de lijfrenteovereenkomst om te zetten in een ander lijfrenteproduct. Wordt deze keuze gemaakt en blijft de waarde van de lijfrenteovereenkomst aldus behouden voor de oudedagsvoorziening, dan is de belastingplichtige op het moment van omzetting geen belasting verschuldigd.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet het mogelijk te maken dat woekerpolissen kunnen worden afgekocht zonder dat revisierente in rekening wordt gebracht. Hierbij verwijzen zij naar het algemeen overleg over het Pensioen in eigen beheer van 24 september 2015 waarin een nog niet bestaande faciliteit werd besproken om pensioen in eigen beheer af te kopen zonder fiscale consequenties.

² Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 september 2015, nr. BLKB2015/1080M (Stcrt. 2015, 29065).

Ik wil benadrukken dat het in het algemeen overleg ging om het met elkaar wisselen van gedachten over de mogelijkheid van het afschaffen van een fiscaal regime voor het pensioen in eigen beheer. Het achterwege laten van de revisierente was in die context bedoeld als een financiële prikkel voor de betreffende belastingplichtigen om het fiscale regime van het pensioen in eigen beheer te verlaten. Dat is een andere invalshoek dan de nazorg voor woekerpolishouders. Zoals aangegeven kunnen woekerpolishouders zonder de heffing van revisierente de lijfrenteovereenkomst omzetten in een ander lijfrenteproduct. Ik ben in mijn brief van 21 september 2015 reeds uitgebreid ingegaan op de revisierente, ook in relatie tot zogenoemde woekerpolissen.³

4. Definitie geneesmiddelen

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of door de beperking geen geneesmiddelen tussen wal en schip vallen en of naast de spierbalsem en de littekengel een overzicht kan worden gegeven van de middelen die niet meer onder het lage tarief zullen vallen. Daarbij vragen zij ook hoe het zit met homeopathische middelen, geneesmiddelen met een lage dosis of zelfzorggeneesmiddelen die alleen met een recept van de huisarts verkrijgbaar zijn, zoals slijmoplossende neusspray voor baby's. Ook vragen de leden van de fractie van D66 of het kabinet kan toelichten voor welke geneesmiddelen straks als gevolg van het aansluiten bij de handelsvergunning het verlaagde btw-tarief niet langer geldt en wat de reikwijdte van deze wijziging is. Voorts vragen de leden van de fractie van D66 waarom de wijziging geen budgettaire effect heeft en vragen om nauwkeuriger aan te geven wat de budgettaire opbrengst is van deze wijziging.

Voorgesteld wordt om voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op leveringen van geneesmiddelen de voorwaarde van een handelsvergunning in het kader van de Geneesmiddelenwet op te nemen, dan wel dat de geneesmiddelen behoren tot een categorie die in die wet is vrijgesteld van die voorwaarde. Door deze voorgestelde aanpassing wordt bereikt dat een heldere en eenduidige afbakening ontstaat, waarover geen discussie meer hoeft te bestaan. Op grond van de huidige Geneesmiddelenwet kan een product namelijk alleen als geneesmiddel op de Nederlandse handelsmarkt worden gebracht als daarvoor een handelsvergunning is afgegeven. Het op de markt brengen van een product waarvoor geen handelsvergunning is afgegeven en dat niet is vrijgesteld op grond van artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van de Geneesmiddelenwet, is dus in strijd met de Geneesmiddelenwet. Het maakt daarbij verder niet uit of sprake is van homeopathische middelen, "geneesmiddelen" met een lage dosis of zorggeneesmiddelen die alleen met een recept van de huisarts verkrijgbaar zijn. Zolang deze producten als een geneesmiddel in de zin van de Geneesmiddelenwet kwalificeren omdat ze de vereiste handelsvergunning hebben (tenzij sprake is van een uitzonderingsgeval) zijn ze belast tegen het verlaagde btw-tarief.

³ Kamerstukken II 2015/16, 34220, nr. 11.

Op grond van de voorgestelde wijziging kan indien een product dat een geneesmiddel is in de zin van de Geneesmiddelenwet waarvoor geen handelsvergunning is verleend (en daarvan ook niet is vrijgesteld in de zin van de Geneesmiddelenwet) en dat op de markt wordt gebracht daarvoor het verlaagde tarief niet worden toegepast. Inmiddels heb ik geconstateerd dat voor de levering van bepaalde producten die niet aan de vergunningsvoorwaarde van de Geneesmiddelenwet voldoen, toch het verlaagde tarief van toepassing is omdat ze als geneesmiddel worden aangemerkt (bijvoorbeeld bij een bepaalde soort medicinale shampoo tegen hoofdluis). Momenteel wordt onderzocht hoe deze tarieftoepassing in de omzetbelasting zich verhoudt tot de Geneesmiddelenwet. Ook wordt bezien of er nog meer van dergelijke gevallen zijn. In dat licht trek ik, totdat hierover en over de budgettaire gevolgen daarvan meer duidelijkheid is, de voorgestelde maatregel in.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet kan bevestigen dat deze maatregel nooit producten betreft die onder de zorgverzekeringswet vallen. De vraag of een geneesmiddel vergoed wordt vanuit de zorgverzekering is in het kader van de onderhavige maatregel geen criterium. Vanuit de zorgverzekering geldt overigens dat alleen die geneesmiddelen die voldoen aan de geneesmiddelenwet vergoed worden. Zelfzorggeneesmiddelen worden doorgaans niet vergoed.

Verder vragen de leden van de fractie van D66 of er EU-lidstaten zijn die het verlaagde btw-tarief breder toepassen. Net zoals Nederland, hebben ook andere EU-lidstaten zich te houden aan de Europese BTW-richtlijn. In de BTW-richtlijn staat dat lidstaten een verlaagd btw-tarief mogen toepassen op farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen, met inbegrip van voorbehoedsmiddelen en producten bestemd voor de hygiënische bescherming van de vrouw. Niet alle EU-lidstaten hebben gebruik gemaakt van de mogelijkheid het verlaagde tarief voor farmaceutische producten toe te passen. Van de lidstaten die wel een verlaagd tarief toepassen, is er geen inzicht in de wijze waarop die lidstaten de toepassing van dat verlaagde btw-tarief hebben afgebakend.

5. Afschaffen jaarbetaling motorrijtuigenbelasting

De leden van de fractie van de SP vragen of de jaarbetaling van de motorrijtuigenbelasting (MRB) niet goedkoper is dan in meerdere termijnen betalen. Mogelijk doelen de leden van de fractie van de SP op de korting van € 12 die werd verleend bij het vooruit betalen van vier kwartalen in één keer. Deze korting is in de Wet uitwerking autobrief afgeschaft per 1 januari 2012. Het is daardoor niet meer goedkoper om de MRB jaarlijks te betalen.

Tevens vragen de leden van de fractie van de SP of er nog andere redenen zijn om de jaarbetaling af te schaffen naast het verminderen van de uitvoeringskosten. Het afschaffen van de mogelijkheid tot jaarbetaling leidt tot vereenvoudiging voor de

Belastingdienst omdat de jaarbetalingen een afwijking van het standaardproces vormen. Als gevolg van deze maatregel is er een besparing op de uitvoeringskosten. De maatregel beoogt geen andere doelstelling dan deze vereenvoudiging.

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel fte en hoeveel uren de Belastingdienst bezig is met de jaarbetaling MRB en waar de besparing op de uitvoeringskosten uit voortvloeit. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar en vragen waarom de jaarbetalingen voor de Belastingdienst ingewikkeld zijn.

Jaarbetalingen vormen een uitzondering op het standaardproces van belastingtijdvakken van een kwartaal en zijn daarom relatief ingewikkeld. De verrekeningssystematiek die bij het standaardproces wordt gebruikt, wordt bij de jaarbetalingen niet toegepast. Hierdoor dienen gedurende het jaar speciaal voor jaarbetalingen die een specifiek deel van de automatisering beslaan, afwijkende herzieningen te worden berekend bij tariefwijzingen op het moment dat er een wijziging aan het motorrijtuig of een wisseling van de houder plaatsvindt. Deze problematiek is vergelijkbaar met die van middeling in de Wet IB 2001 en verliesverrekening in de winstsfeer (inkomensbelasting en vennootschapsbelasting), omdat bij jaarbetalers correcties op de verschuldigde belasting moeten worden aangebracht over de (belasting)jaargrens heen. De systematiek bij jaarbetalingen leidt er daarom toe dat er extra rekeningen moeten worden verstuurd (voor een heel klein bedrag), hetgeen weliswaar geen fte of uren met zich meebrengt, maar wel extra kosten. Verder kunnen jaarbetalingen niet automatisch worden geïncasseerd. Het MRB-systeem is niet ingericht op het innen van vorderingen die nog niet bestaan. Daarom wordt separaat bijgehouden wie de jaarbetalers zijn.

Nu de Belastingdienst bezig is met (de voorbereiding van) de bouw van een nieuw autobelastingensysteem is dit het moment om keuzes te maken wat er wel en niet moet worden opgenomen in het nieuwe (MRB-)systeem. De genoemde besparing op de uitvoeringskosten is dan ook gelegen in een besparing op ontwikkelingskosten en onderhoudskosten. Er hoeft dan niet opnieuw een uitzondering in het systeem te worden ingebouwd (en te worden onderhouden) voor een relatief kleine groep jaarbetalers.

Door het afschaffen van de mogelijkheid tot jaarbetaling kan deze uitzondering op het standaardproces in het ontwerp van het nieuwe MRB-systeem buiten beschouwing worden gelaten. Hiermee wordt in de aanloop naar het nieuwe MRB-systeem een besparing van € 567.000 eenmalig en van € 119.000 structureel gerealiseerd.

De structurele besparing hangt samen met het niet meer hoeven onderhouden van dit afwijkende onderdeel in het MRB-systeem. Het saldo van de kosten die verbonden zijn aan de afschaffing van de mogelijkheid tot jaarbetaling is opgenomen in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de PVV vragen welk percentage van de MRB-plichtigen gebruik maakt van de mogelijkheid tot jaarbetaling. Ongeveer 4% van de MRB-plichtigen maakt gebruik van deze mogelijkheid.

6. Fictie exportregeling in afvalstoffenbelasting

De leden van de fractie van de VVD vragen of de exportregeling met een fictiebepaling ook voor de overheid beter uitvoerbaar wordt en wat de gevolgen zijn voor het bedrijfsleven. De fictiebepaling maakt de heffing bij export van afval inderdaad ook voor de overheid beter uitvoerbaar. Het voorkomt geschillen over de vraag of zich een belastbaar feit voordoet (zijn de afvalstoffen bestemd om buiten Nederland te worden verbrand), en zo ja, welke hoeveelheid afvalstoffen in de belastingheffing betrokken moet worden. Duidelijkheid hierover is ook in het belang van de betrokken bedrijven. De fictiebepaling heeft voor deze bedrijven wel tot gevolg dat zij – voor zover dat nu nog niet gebeurt – vooraf duidelijk zullen moeten gaan formuleren op welke wijze de afvalstoffen in het buitenland zullen worden verwerkt.

7. Vereenvoudiging fiscaal procesrecht; massaal bezwaar en prejudiciële vragen

Het kabinet is blij dat de leden van de fractie van de VVD het terecht vinden dat ook in belastingzaken een prejudiciële procedure wordt ingevoerd. Dat het kabinet dat nu voorstelt, komt mede doordat het verzoek daartoe van de leden van de fractie van de VVD bij monde van het lid van de Tweede Kamer mevrouw Neppérus in februari 2012 sindsdien herhaald is in de fiscale wereld. Ook wordt het ondersteund door de positieve ervaringen met de civiele prejudiciële procedure, die naar voren komen in de jaarverslagen van de Hoge Raad over 2013 en 2014. Daarnaast doet het kabinet nu ook voorstellen tot verbetering van de massaalbezwaarprocedure. Het kabinet verwacht dat (juist) de combinatie van de prejudiciële procedure en de massaalbezwaarprocedure tot een snellere beantwoording van breder levende rechtsvragen kan leiden.

De leden van de fracties van de PvdA en D66 vragen naar de knelpunten in de huidige massaalbezwaarregeling. Het voornaamste knelpunt in de huidige regeling is dat de aanwijzing als massaal bezwaar beperkt is tot die bezwaren die uitsluitend de rechtsvraag betreffen, al dan niet met accessoire kwesties zoals de in rekening gebrachte belastingrente. Als de belastingplichtige ook andere bezwaren heeft tegen de belastingaanslag kan hij geen gebruik maken van de massaalbezwaarregeling en wordt hij gedwongen om individueel te procederen. Immers de inspecteur doet in dat geval uitspraak op bezwaar, waarbij hij in ieder geval het bezwaar dat de rechtsvraag betreft, afwijst. Dit knelpunt van de huidige regeling raakt niet alleen de belastingplichtige maar ook de doelen van de massaalbezwaarregeling. Deze regeling houdt immers in dat een aantal representatieve zaken wordt uitgeprocedeerd, waarbij de uitkomst leidend is voor de afdoening van andere bezwaarschriften. Het 'bundelen' van de geschillen over een bepaalde rechtsvraag heeft voordelen voor

belastingplichtigen, de Belastingdienst en de rechterlijke macht. Belastingplichtigen kunnen zich eenvoudig aansluiten bij een massaalbezwaarprocedure, terwijl de werklast voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht overzienbaar blijft en de rechtseenheid wordt gediend. Met name dit laatste kan worden doorkruist indien belastingplichtigen met zogenoemde gemengde bezwaren – die betrekking hebben op de rechtsvraag en op andere geschilpunten – buiten de massaalbezwaarprocedure om individueel moeten procederen. Dit knelpunt wordt in de voorgestelde regeling opgelost door gemengde bezwaarschriften te splitsen. Het kabinet vindt het verder niet meer goed uit te leggen dat de afwikkeling van een massaalbezwaarprocedure verschilt indien de inspecteur wel of niet (geheel) in het gelijk gesteld wordt en vindt het bovendien wenselijk dat de geschillen definitief beëindigd zijn nadat de massaalbezwaarprocedure is doorlopen. Ook deze knelpunten worden aangepakt.

Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven is het in het maatschappelijke belang dat opgeworpen (rechts)vragen zo snel mogelijk beantwoord worden en dat dit voor de betrokken partijen – belastingplichtigen, de Belastingdienst en de rechterlijke macht – op een zo efficiënt en effectief mogelijke wijze geschiedt, zeker als er (potentieel) een groot aantal vergelijkbare geschillen speelt. De bestaande knelpunten in de massaalbezwaarprocedure worden dus niet alleen door de Belastingdienst ervaren maar ook door belastingplichtigen, dit in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA.

De leden van de fractie van de PvdA vragen verder waarom er tot nu toe slechts twee massaalbezwaarprocedures zijn geweest. Anders dan in deze vraag besloten lijkt te liggen, is het niet zo dat regelmatig massaal rechtsvragen worden opgeworpen, waarvan de afdoening gebaat is bij toepassing van de massaalbezwaarregeling. Ook voor de toekomst verwacht het kabinet dat de massaalbezwaarprocedure sporadisch zal (kunnen) worden toegepast.

De leden van de fractie van de PvdA veronderstellen dat er groepen van de massaalbezwaarprocedure worden uitgesloten. Dat is niet juist. Aan het feit dat er een massaalbezwaarprocedure loopt, zal door de Belastingdienst uitvoerig ruchtbaarheid worden gegeven, bijvoorbeeld via de website. Belastingplichtigen die (daardoor) menen dat het antwoord op de opgeworpen rechtsvraag ook voor hen van belang is, kunnen zich eenvoudig aansluiten bij de massaalbezwaarprocedure, zodra dit technisch mogelijk is zelfs via een webformulier. Vervolgens kunnen zij meeliften op de uitkomst van de massaalbezwaarprocedure, zonder dat zij zelf kosten hoeven te maken. Naar de mening van het kabinet sluit de massaalbezwaarprocedure dus geen groepen uit, maar maakt deze het juist eenvoudiger voor belastingplichtigen om tegen hun belastingaanslag te protesteren. Dit neemt niet weg dat degene die nalaat om rechtsmiddelen aan te wenden, hoe laagdrempelig dit ook kan geschieden, ook straks zijn kansen voorbij laat gaan.

Tot slot vragen de leden van de fractie van de PvdA in dat kader naar de selectie van de uit te procederen zaken. De Belastingdienst heeft bij uitstek zicht op de binnenkomende bezwaarschriften en de inhoud daarvan. De Belastingdienst kan dan ook het beste beoordelen welke rechtsvraag er massaal speelt en in het bijzonder welke deelvragen en feitencomplexen te onderscheiden zijn. Indien een geselecteerde zaak onverhoopt niet representatief zou zijn, leidt dit ertoe dat in de procedure bij de rechter geen (volledig) antwoord op de rechtsvraag wordt verkregen. Er moet dan alsnog een andere zaak worden uitgeprocedeerd. In die zin heeft de inspecteur er ook zelf belang bij dat een door hem geselecteerde zaak representatief is.

Zoals de leden van de fractie van de SP terecht veronderstellen is de achtergrond van de voorstellen tot het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure en tot verbeteringen in de massaalbezwaarprocedure bedoeld om rechtsvragen die in een (potentieel) groot aantal vergelijkbare geschillen spelen voor alle partijen op een zo efficiënt en effectief mogelijke wijze te beantwoorden.

De leden van de fractie van de SP vragen of een onherroepelijke uitspraak van de rechter in de massaalbezwaarprocedure over de berekening van het box 3-inkomen op de korte termijn weer een herziening van de heffing kan vereisen. Het heeft in de ogen van het kabinet niet opportuun om vooruit te lopen op het oordeel van de Hoge Raad. Zoals bij ieder arrest van de Hoge Raad zal de uitspraak zorgvuldig worden bestudeerd en indien nodig wordt de wet aangepast. Overigens heeft de Hoge Raad in de arresten van 3 en 24 april 2015 bevestigd dat de forfaitaire benadering in box 3 juridisch houdbaar is.⁴

De leden van de fractie van de SP vragen wat de extra kosten zijn als het kabinet besluit om de heffing voortaan te baseren op het daadwerkelijk behaalde rendement. Genoemde leden vragen of de kosten van de uitvoering niet opwegen tegen het voeren van een rechtvaardig beleid omtrent het belasten van vermogen. Het op dit moment invoeren van een belasting op het daadwerkelijke individueel behaalde rendement is niet mogelijk. Dit betekent dat het kabinet nu ook geen uitspraken kan doen over de kosten van zo een systeem of over de vraag of die kosten gerechtvaardigd zijn. Belangrijke uitdagingen liggen in de uitvoerbaarheid, de ontwikkelingsmogelijkheden en de constructiegevoeligheid van het belasten van werkelijke individuele rendementen uit sparen en beleggen. Hoe zo een systeem er ook uit zal zien, het is duidelijk dat het meer informatie vraagt voor de uitvoering dan de huidige en voorgestelde vermogensrendementsheffing. Het is ook duidelijk dat de informatie die financiële instellingen op dit moment verplicht aan de Belastingdienst ter beschikking stellen niet voldoende is om zo een systeem te kunnen uitvoeren. Dit geldt ook voor de verplichtingen op grond van de Richtlijn

⁴ Hoge Raad 3 april 2015, nr. 13/04247, ECLI:NL:HR2015:812 en Hoge Raad 24 april 2015, nr. 14/01504, ECLI:NL:HR:2015:1171.

2014/107/EU⁵, waar in de Common Reporting Standard (CRS) is overgenomen. Ook voor vermogensbestanddelen die niet bij financiële instellingen worden aangehouden, zoals onroerende zaken, is veel informatie noodzakelijk. Zonder nadere maatregelen zou een systeem van belastingen van werkelijke rendementen een flinke stap terug betekenen in het proces van de vooringevulde aangifte, de VIA. Op dit moment kan al van meer dan 60 % van de Nederlandse belastingplichtigen de aangifte van te voren worden ingevuld en de activiteiten zijn erop gericht dit percentage te verhogen tot 95.

Voordat uitspraken kunnen worden gedaan over de kosten, dienen de verschillende aspecten van een dergelijk systeem zorgvuldig te worden onderzocht en verder te worden uitgewerkt, in samenwerking met de ketenpartners en constructiebestrijders. Het kabinet gaat hier mee aan de slag. In de nota naar aanleiding van het verslag op het Belastingplan 2016 gaat het kabinet uitgebreid in op het belastingen van het werkelijke individuele rendement.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom het kabinet een aanwijzing massaal bezwaar heeft gegeven met betrekking tot de geschillen over het forfaitaire rendement dat wordt toegepast voor de berekening van het box 3-inkomen. De massaalbezwaarprocedure kan worden toegepast indien voor de beslissing op een groot aantal bezwaarschriften de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag van belang is. Ten tijde van de Kamervragen van de leden van de fractie van de SP in november 2014⁶ was er nog geen sprake van een zodanig groot aantal bezwaarschriften dat toepassing van de massaalbezwaarprocedure in de rede lag. Pas naar aanleiding van de vaststelling van de aanslagen inkomstenbelasting 2014 in het voorjaar van 2015 steeg het aantal bezwaren tegen het forfaitaire box 3-rendement zo explosief dat gesproken kon worden van een massaal bezwaar voor afdoening waarvan de massaalbezwaarregeling de beste oplossing biedt.

Op hun vraag kan ik de leden van de fractie van de SP antwoorden dat de genoemde aanwijzing massaal bezwaar niet de algemene beginselen van behoorlijk bestuur schendt. Bij het maken van een keuze voor toepassing van de massaalbezwaarregeling is de Belastingdienst uiteraard gebonden aan het daarvoor geldende wettelijke kader. Naar mijn mening heeft de Belastingdienst binnen dat kader op zorgvuldige wijze de juiste keuzes gemaakt en daarbij telkens voor alle betrokkenen de meest efficiënte werkwijze gekozen. Zoals gezegd was er in november 2014 geen sprake van massaal bezwaar. Vanwege het huidige wettelijk kader kon de massaalbezwaarregeling daardoor niet worden toegepast. Zodra dit wel het geval was, is dit ook gebeurd. Daarmee wordt niet alleen de indieners van de eerste bezwaarschriften, maar ook alle overige belastingplichtigen van wie de aanslag bij de aanwijzing massaal bezwaar op 26 juni 2015 nog niet onherroepelijk vaststond een optimale rechtsbescherming geboden. Met de leden van de fractie van

⁵ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.

⁶ Handelingen II 2014/15, 2014Z19783.

de SP ben ik overigens van mening dat het wenselijk kan zijn dat de massaalbezwaarregeling eerder kan worden toegepast, namelijk reeds op basis van de verwachting dat een groot aantal bezwaarschriften zal worden ingediend. De voorgestelde massaalbezwaarregeling voorziet daar dan ook in.

De leden van de fractie van de SP geven aan dat de Bond voor Belastingbetalers onnodig – extra - kosten heeft gemaakt en vragen of het kabinet daarmee bekend is en wat de Belastingdienst met deze extra kosten doet. Het is het kabinet niet gebleken dat de Bond voor Belastingbetalers extra kosten heeft gemaakt. Kosten die de Bond voor Belastingbetalers heeft gemaakt, zouden naar de inschatting van het kabinet ook gemaakt zijn indien van meet af aan de massaalbezwaarregeling van toepassing zou (kunnen) zijn geweest.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de kosten voor de schatkist, indien de inspecteur in de procedure tegen het forfaitaire box 3-rendement geheel of gedeeltelijk in het ongelijk zou worden gesteld. De massaalbezwaarregeling wordt alleen toegepast indien de Belastingdienst van oordeel is dat de bezwaren op grond van het geldende recht afgewezen moeten worden en dat de bestuursrechter in belastingzaken redelijkerwijs tot hetzelfde oordeel zal komen. Het kabinet onderschrijft het oordeel van de Belastingdienst. Het ramen van de kosten voor de schatkist en het meenemen van de uitkomst van de onherroepelijke uitspraak van de rechter in een herziening van de vermogensrendementsheffing, waarnaar de leden van de fractie van de SP ook vragen, is daarom prematuur.

De leden van de fractie van het CDA lijken te veronderstellen dat de gevallen waarin de massaalbezwaarregeling kan worden toegepast, wijzigen. Dit is echter niet juist. Evenals onder de huidige massaalbezwaarregeling bepaalt het voorgestelde artikel 25c, tweede lid, van de AWR dat de massaalbezwaarprocedure kan worden toegepast indien voor de beslissing op een groot aantal bezwaarschriften de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag van belang is. In de memorie van toelichting is dit gevat onder de term dat er een breder maatschappelijk belang bestaat bij de beantwoording van de rechtsvraag. Deze term wordt ook gebruikt bij de rechtsvragen die ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing aan de Hoge Raad kunnen worden voorgelegd. Deze duiding van het soort geschillen waarom het in beide regelingen gaat, heeft geen specifieke inperkende of uitbreidende betekenis. Zoals ook is geantwoord op een vraag van de leden van de fractie van de PvdA ontvangt de Belastingdienst de bezwaarschriften en kan de Belastingdienst dan ook bij uitstek beoordelen wanneer een bepaalde rechtsvraag massaal wordt opgeworpen.

Onder de huidige massaalbezwaarregeling treedt een aanwijzing niet in werking dan nadat vier weken zijn verstreken na de toezending van een afschrift daarvan aan de Tweede Kamer. Het kabinet stelt voor om dit door directe inwerkingtreding te

vervangen. De leden van de fracties van het CDA en D66 stellen daarover vragen. Het kabinet meent dat de controlerende taak van de Tweede Kamer niet beperkt is tot een van tevoren voorgelegde (voorgenomen) werkwijze. De informatie die de Tweede Kamer wordt verstrekt onder de voorgestelde regeling is bovendien exact dezelfde informatie als de Tweede Kamer nu ontvangt. Daarnaast heeft de toepassing van de massaalbezwaarregeling naar de mening van het kabinet uitsluitend voordelen voor de betrokken partijen, in het bijzonder de belastingplichtigen die eenvoudig kunnen 'meeliften'. Er is het kabinet veel aan gelegen om – indien de massaalbezwaarregeling wordt toegepast – belastingplichtigen daar zo snel mogelijk over te informeren zonder daarbij een voorbehoud te hoeven maken, ook omdat de termijn om bezwaar te maken en om dus mee te doen aan de massaalbezwaarregeling met zes weken betrekkelijk kort is. Het kabinet houdt daarom vast aan het laten vervallen van de reactietermijn vooraf van de Tweede Kamer, dit in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de gehouden expertmeeting. Zoals niet ongebruikelijk is, heeft het kabinet een brede vertegenwoordiging van experts uitgenodigd om zijn voornemen om een prejudiciële procedure in te voeren te toetsen. Om een ieder in de gelegenheid te stellen zijn of haar mening vrijelijk te uiten, is van deze expertmeeting inderdaad geen verslag gemaakt. Daarnaast is aan de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad advies gevraagd over een concept van het wetsvoorstel en is het gehele Belastingplanpakket voor advies aan de Raad voor de rechtspraak voorgelegd. Het advies van de Raad voor de rechtspraak gaat niet specifiek in op de voorgestelde fiscale prejudiciële procedure. Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA is het advies van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad als bijlage bij deze nota gevoegd. Dit advies van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad is tevens gepubliceerd op de website van de Hoge Raad.

De leden van de fractie van de PVV vragen of de voorgestelde wijzigingen in de massaalbezwaarregeling leiden tot een onnodige papierstroom. Deze vraag lijkt te zijn gebaseerd op de veronderstelling dat de massaalbezwaarregeling wordt aangescherpt. Het is echter nu en onder de voorgestelde regeling zo dat om mee te doen aan de massaalbezwaarregeling belastingplichtigen zich moeten melden bij de Belastingdienst. Van een aanscherping en een daarmee verband houdende toename van de papierstroom is dus geen sprake.

De leden van de fractie van de PVV vragen het kabinet daarnaast om in te gaan op de ambtshalve afhandeling. De bevoegdheid van de inspecteur om een belastingaanslag of beschikking ambtshalve te verminderen of ambtshalve een teruggaaf te verlenen van ingehouden of op aangifte afgedragen belasting is

neergelegd in artikel 65 van de AWR. Nadere regels zijn gegeven in artikel 21 van het Besluit fiscaal bestuursrecht. Daarin is onder andere opgenomen dat – kort gezegd – nieuwe jurisprudentie of beleid geen aanleiding is tot ambtshalve vermindering of teruggaaf.

De leden van de fractie van D66 vragen het kabinet nader toe te lichten waarom het voorstel voor een fiscale prejudiciële procedure niet in een afzonderlijk wetsvoorstel is opgenomen. Zoals het kabinet ook in het nader rapport heeft aangegeven, meent het dat het hier niet gaat om een majeure wijziging van het fiscale procesrecht, maar om uitbreiding van een beproefd en gewaardeerd instrument. Daarnaast lijkt voor het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure brede maatschappelijk steun te bestaan. Onder deze omstandigheden heeft het kabinet het niet nodig geacht om het voorstel in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen.

De leden van de fractie van D66 vragen verder naar de tegemoetkoming in de proceskosten en vergoeding van griffierecht waarover de inspecteur een afspraak kan maken met de belastingplichtige in een uit te procederen zaak. Het kabinet merkt graag op dat de huidige regeling niet voorziet in het kunnen maken van een dergelijke afspraak. In zoverre meent het kabinet dat de voorgestelde regeling een verbetering is. Daarnaast wijst het kabinet erop dat een eventuele afspraak een aanvulling is op de wettelijke regels voor tegemoetkoming in de proceskosten en vergoeding van het griffierecht, die (voor de vergoeding van proceskosten in de beroepsfase) zijn uitgewerkt in het Besluit proceskosten bestuursrecht. Dit betekent bijvoorbeeld dat de inspecteur kan afspreken dat de proceskosten en het griffierecht ook worden vergoed als de belastingplichtige geheel in het ongelijk gesteld wordt en dat de inspecteur een hogere tegemoetkoming in de proceskosten kan afspreken dan uit het Besluit proceskosten bestuursrecht voortvloeit. Of de inspecteur een afspraak maakt, is echter afhankelijk van de omstandigheden van het geval. De voornaamste proceskosten zijn namelijk de kosten van door een derde beroepsmatig verleende bijstand. In belastingzaken kan de belastingplichtige zelf optreden bij de bestuursrechter en procesvertegenwoordiging wordt ook niet voorgeschreven bij massaal bezwaar. Het is dan ook zeker geen wet van Meden en Perzen dat in een te selecteren zaak kosten worden gemaakt die voor (een afspraak over een) tegemoetkoming in aanmerking komen. Ik kan de leden van de fractie van D66 echter toezeggen dat de inspecteur altijd zal afspreken dat het griffierecht vergoed wordt.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom geen rechtsmiddelen zijn opengesteld tegen de beslissing van de bestuursrechter in beroep en hoger beroep om geen prejudiciële vraag te stellen en om de behandeling van een vergelijkbare zaak niet te schorsen. Het kabinet heeft de regeling voor het stellen van prejudiciële vragen in belastingzaken zo veel mogelijk geënt op de regeling voor het stellen van prejudiciële vragen in civiele zaken. Ook daar staan geen rechtsmiddelen open tegen

de genoemde beslissingen. Daarnaast zou het openstellen van een rechtsmiddel een afwijking zijn van de in het algemeen in het bestuursrecht geldende regel dat geen beroep openstaat tegen – kort gezegd - tussenbeslissingen (artikel 8:104, derde lid, onderdeel b, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Het kabinet ziet onvoldoende aanleiding om in deze gevallen van die algemene regel af te wijken. In de memorie van toelichting is daarbij gewezen op de meer actieve rol van de bestuursrechter in belastingzaken en specifiek voor het niet schorsen van een vergelijkbare zaak op andere omstandigheden die zich in een individuele zaak kunnen voordoen en die een voortvarende behandeling rechtvaardigen.

8. Schorsende werking hoger beroep bij toeslagen

De leden van de fractie van het CDA zijn nog niet overtuigd van de juistheid van de maatregel om schorsende werking te verbinden aan het hoger beroep bij de toeslagen omdat de Belastingdienst/Toeslagen gewoon de rechter kan vragen om schorsende werking. Daarnaast vinden zij het te ver gaan om de Belastingdienst/Toeslagen meer rechten toe te kennen omdat zij negatieve signalen krijgen over de wijze van procederen door de Belastingdienst/Toeslagen: door steeds met nieuwe argumenten te komen zodra een zaak verloren dreigt te worden, niet goed voorbereid aan een zaak te beginnen en stukken (te) laat in te leveren.

Het is inderdaad zo dat de Belastingdienst/Toeslagen desgewenst bij de rechter via een voorlopige voorziening om schorsende werking kan vragen als er sprake is van een spoedeisend belang. Dat is in het verleden door de Belastingdienst/Toeslagen ook een aantal malen geprobeerd. De verzoeken zijn echter steeds afgewezen. In de praktijk blijkt dit dus geen bruikbare route te zijn om schorsende werking te bewerkstelligen. Voor wat betreft de negatieve signalen over het procederen van de Belastingdienst/Toeslagen waar de leden van de fractie van het CDA op wijzen: die worden niet herkend.

Allereerst merk ik op dat, anders dan die signalen lijken te suggereren, het doel van de Belastingdienst/Toeslagen niet is om burgers de toeslagen te onthouden, maar om ze te betalen aan de burger die het toekomt. Daarom bekijkt de Belastingdienst/Toeslagen ook in beroep of er reden is om terug te komen op een eerder besluit. Aanleiding hiervoor kan bijvoorbeeld zijn dat de burger in beroep alsnog met de benodigde bewijsstukken komt. Bij binnenkomst van elk beroep wordt een dergelijke beoordeling gemaakt en zo nodig wordt in het vervolgetraject nogmaals een beoordeling gemaakt. Hierbij kan het inderdaad voorkomen, dat in beroep een andere afwijzingsgrond wordt tegengeworpen.

Zo komt het bijvoorbeeld met enige regelmaat voor dat de burger in eerste instantie de gevraagde stukken niet overlegt. De toeslag wordt dan op die grond afgewezen. Vervolgens overlegt de burger in beroep alsnog bewijsstukken. Uit deze stukken blijkt dat niet aan de voorwaarden voldaan wordt. In beroep wordt dan niet langer tegengeworpen dat er geen stukken zijn overlegd, maar wordt tegengeworpen dat (uit de stukken blijkt dat) niet aan de voorwaarden wordt voldaan.

Daarnaast kan het soms voorkomen dat in beroep een aanvullende afwijzingsgrond wordt genoemd. Dit is vooral bedoeld ter voorlichting van de rechtbank. In een beslissing op bezwaar kunnen niet altijd alle afwijzingsgronden opgenomen worden, maar Belastingdienst/Toeslagen acht het soms wel noodzakelijk dat de rechter op de hoogte is van het feit dat er naast de in de beslissing op bezwaar genoemde gebreken, nog meer belemmeringen zijn om in aanmerking te komen voor de toeslag. Het is dus zeker niet zo dat de Belastingdienst/Toeslagen, als die een zaak dreigt te verliezen, op zoek gaat naar andere argumenten om de zaak alsnog te winnen.

Wat betreft het niet goed voorbereid zijn en het te laat inleveren van stukken: de Belastingdienst/Toeslagen doet er alles aan om de rechtbank zo goed mogelijk te faciliteren, zowel wat betreft het overleggen van processtukken als het inhoudelijk informeren van de rechtbank. Belastingdienst/Toeslagen voert ook regelmatig overleg met zowel het Landelijk Overleg Voorzitters Bestuursrecht (LOVB) als afzonderlijke rechtbanken over de samenwerking en de procesvoering. Hieruit komt naar voren dat de rechtbanken juist zeer te spreken zijn over de procesvoering door de Belastingdienst/Toeslagen, zowel over het aanleveren van processtukken als over de deskundigheid van de procesvertegenwoordigers van de Belastingdienst/Toeslagen.

Daarnaast zijn de rechtbanken ook zeer te spreken over de bereidwilligheid van de Belastingdienst/Toeslagen om ook tijdens de beroepsprocedure te beoordelen of er aanleiding is om een ander besluit te nemen, bijvoorbeeld in verband met het alsnog overleggen van bewijsstukken. Mocht er incidenteel een keer sprake zijn van het niet tijdig aanleveren van stukken, dan heeft de rechtbank de mogelijkheid om hieraan de gevolgtrekkingen te verbinden die hem geraden voorkomen (art. 8:31 Awb).

De leden van de fracties van het CDA, D66 en de ChristenUnie vragen om nadere informatie over het aantal hogerberoepsprocedures dat jaarlijks worden gevoerd over de toeslagen bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. De leden van de fractie van het CDA vragen voorts hoe vaak de Belastingdienst in cassatie gaat, in wat voor zaken dat gebeurt en welk percentage van de zaken wordt gewonnen.

Gemiddeld genomen zijn er jaarlijks 400 hogerberoepsprocedures waarvan er circa 50 tot 75 worden geïnitieerd door de Belastingdienst/Toeslagen. In ongeveer twee derde deel van de gevallen gaat de Belastingdienst/Toeslagen met succes in hoger beroep. Het initiatief hiertoe wordt voornamelijk genomen in zaken waarin een rechtsvraag aan de orde is en de Belastingdienst/Toeslagen het niet eens is met het oordeel van de rechtbank over die vraag en in zaken waarin de rechtbank niet of onvoldoende rekening houdt met jurisprudentie van de Raad van State. Het ontbreken van schorsende werking betekent dat de Belastingdienst/Toeslagen met enige regelmaat grote bedragen moet uitbetalen aan doorgaans onvermogen burgers. Als de Belastingdienst/Toeslagen in het hoger beroep alsnog in het gelijk wordt gesteld levert dat vaak problemen op: zowel voor de Belastingdienst om de

ten onrechte uitbetaalde bedragen weer terug te halen als voor de burger zelf als die problemen heeft om het geld weer terug te betalen. Schorsende werking van het hoger beroep zou dit voorkomen. Het zou niet alleen een vereenvoudiging opleveren maar ook voorkomen dat de Staat het risico loopt dat ten onrechte uitbetaalde bedragen niet meer geïncasseerd kunnen worden.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA over het aantal keer dat de Belastingdienst in cassatie gaat berust vermoedelijk op een misverstand. Voor de toeslagen geldt de rechtsgang van de Awb die inhoudt dat er tegen de uitspraak van de rechtbank in een beroepsprocedure uitsluitend hoger beroep mogelijk is bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Beroep in cassatie door de Belastingdienst/Toeslagen komt dus niet voor. Overigens geldt voor de 'fiscale' Belastingdienst dat in het jaar 2014 in 118 gevallen beroep in cassatie is ingesteld en dat in datzelfde jaar 72% van de ingestelde cassatiezaken tot succes heeft geleid.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom bij toeslagen hoger beroep dient te worden aangetekend bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en niet is gekozen voor hoger beroep bij het gerechtshof zoals dat in belastingzaken geldt. Zij vragen voorts hoe het kabinet de civiele route bij toeslagen beoordeelt.

Bij de totstandkoming van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen is er uitdrukkelijk voor gekozen om de regels van de Awb zoveel mogelijk als uitgangspunt te nemen voor de uitvoering van de toeslagen door de onder de Belastingdienst ressorterende dienst Toeslagen. Dat uitgangspunt heeft op een aantal punten geleid tot verschillen in de toepasselijke regels tussen de toeslagen enerzijds en de regels die gelden voor de fiscaliteit anderzijds. Dat komt onder meer tot uitdrukking in het feit dat voor de toeslagen het open systeem van rechtsbescherming van de Awb onverkort geldt terwijl voor belastingzaken het gesloten systeem van rechtsbescherming op grond van de AWR van toepassing is. De keuze om voor de toeslagen de reguliere bezwaar- en beroepsprocedure van de Awb (waarin de Afdeling bestuursrechtspraak als hogerberoepsinstantie fungeert) van toepassing te laten zijn en niet een andere hogerberoepsrechter aan te wijzen moet ook tegen deze achtergrond worden gezien.

Aansluiting bij de civiele rechtsgang voor de toeslagen als alternatief voor de huidige rechtsgang vindt het kabinet niet geschikt voor de doelgroep van de toeslagen omdat de verplichte rechtsbijstand een drempel kan vormen voor burgers om op te komen tegen beslissingen van de Belastingdienst/Toeslagen. In de praktijk zijn er veel burgers die de procedure zelf voeren waarbij de rechtbank hen helpt met de noodzakelijke juridische vertaling van hun standpunt. Burgers hebben bovendien in de huidige procedure ook de mogelijkheid om desgewenst professionele bijstand in te schakelen. Als al een alternatief zou moeten worden gezocht dan zou de aansluiting bij de fiscale rechtsgang meer voor de hand liggen en ook passen binnen het streven om te komen tot stroomlijning van de regels die gelden voor de

toeslagen en de fiscaliteit.

De leden van de fractie van het CDA vragen welke rechtszaken de Belastingdienst zelf gevoerd heeft en een overzicht te geven van: a. de zaken waarin de Belastingdienst zelf veroordeeld is in 2013, 2014 en 2015, b. wanneer de Belastingdienst onderwerp is geweest van een voorlopig getuigenverhoor en c. welke kosten de Belastingdienst heeft gemaakt om zichzelf te verdedigen in belangrijke zaken.

De leden van de fractie van het CDA doelen met hun vraag vermoedelijk op de civiele procedures waarin de ontvanger van de Belastingdienst door de rechter in het ongelijk is gesteld. Daar zijn geen exacte cijfers over voorhanden maar de inschatting is dat het gaat om enkele zaken per jaar in de betrokken periode. Een voorbeeld daarvan was een zaak waarin de rechter oordeelde dat er geen sprake was van 'bodem' van de belastingschuldige op het moment van toepassing van het bodemrecht door de ontvanger. Andere voorbeelden zijn een zaak waarin de ontvanger ten onrechte beslag had gelegd en daarom schadeplichtig was en een zaak over de verdeling van een nalatenschap waarbij naderhand bleek dat de belastingschuldige met terugwerkende kracht geen erfgenaam was.

Daarnaast zijn er de afgelopen jaren wel de nodige verzetsprocedures op grond van artikel 17 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) ingesteld door belastingschuldigen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel door de ontvanger. Over 2015 zijn daar nog geen cijfers van beschikbaar maar over de jaren 2012 tot en met 2014 waren er in totaal 48 verzetsprocedures ingesteld waarvan er uiteindelijk 2 gegrond zijn verklaard. Een aparte categorie zijn de faillissementsaanvragen die de ontvanger met de bijstand van de Rijksadvocaat indient. In 2013 en 2014 zijn in totaal 912 faillissementverzoeken ingediend. Naar schatting is in ongeveer 4% van de gevallen het verzoek door de rechter afgewezen. Voor wat betreft de voorlopige getuigenverhoren: de Belastingdienst is daar 6 keer bij betrokken geweest in de jaren 2013, 2014 en 2015. De inzet daarbij was om de proceskansen in te schatten in een eventuele civiele procedure.

Het is niet mogelijk concrete informatie te geven over de kosten die de Belastingdienst heeft gemaakt om zichzelf te verdedigen in belangrijke zaken. Op dat punt kan ik slechts aangeven dat de Belastingdienst over het afgelopen jaar € 4,5 miljoen heeft betaald aan kosten die in rekening zijn gebracht door de Landsadvocaat en de Rijksadvocaat. Een deel van dat bedrag had betrekking op geleverde adviezen aan het Ministerie van Financiën.

9. Uitbreiding regeling uitgaven voor monumentenpanden en Natuurschoonwet 1928 naar aanleiding van uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel gebouwen onder de uitbreiding van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden zullen vallen.

Het kabinet verwacht dat slechts in een beperkt aantal gevallen sprake zal zijn van een in het buitenland gelegen pand dat aan de vereisten voor een

monumentenpand, waaronder de eis van het vormen van een element van het Nederlands cultureel erfgoed, zal voldoen. Om die reden zijn de budgettaire consequenties van de maatregel ook zeer beperkt. Hetzelfde geldt overigens voor de maatregel inzake de Natuurschoonwet 1928. Ook daarbij is de verwachting dat het om een beperkt aantal gevallen gaat.

10. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en 'country-by-country reporting'

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de uitvoerbaarheid in de praktijk van de voorgestelde documentatieverplichting. De NOB vraagt zich hierbij af of de balans juist is tussen het doel van de wetgeving (het signaleren van substantiële risico's door de inspecteur) en de werkzaamheden van de belastingplichtigen om aan deze documentatievereisten te voldoen. De uitvoerbaarheid van de documentatieverplichting kent twee kanten. Enerzijds de kant van het bedrijfsleven dat aan de regelgeving dient te voldoen en anderzijds de kant van belastingdiensten die met de vervaardigde documentatie aan de slag dienen te gaan. Het idee achter het nieuwe gestandaardiseerde landenrapport is dat belastingdiensten daardoor efficiënter de risicoselectie voor verrekenprijzen kunnen uitvoeren. De schaarse capaciteit kan daardoor beter en efficiënter ingezet worden. En grondslaguitholling en winstverschuiving kunnen daardoor effectiever worden voorkomen. De standaardisatie heeft voor het bedrijfsleven het voordeel dat de documentatieverplichtingen niet voor alle landen verschillend zijn. Wat betreft de uitvoerbaarheid voor het bedrijfsleven zal bij de evaluatie in 2020 blijken of de gevonden balans tussen administratieve lasten voor het bedrijfsleven en het nut voor belastingdiensten, na een aantal jaren praktijkervaring, moet worden aangepast.

De leden van de fractie van de VVD vragen verder of het kabinet bij de implementatie ook naar andere landen heeft gekeken. In dit kader vragen de leden van de fractie van de PvdA hoe de implementatie in nationale wetgeving in andere landen verloopt. Het Verenigd Koninkrijk, Spanje, Polen, Denemarken, Australië en Nederland hebben inmiddels conceptwetgeving publiek gemaakt. De verwachting is dat andere landen snel zullen volgen. Deze landen volgen het in samenspraak met het bedrijfsleven en andere belanghebbenden opgestelde model van de OESO inzake actiepunten 13 van het project *Addressing Base Erosion & Profit Shifting* ("BEPS-rapport"). Bij het 'EU Joint Transfer Pricing Forum' (EU JTPF) vindt afstemming over de implementatie plaats tussen de lidstaten. Verder wordt binnen het 'OESO Large Business Network' over wetgeving en uitvoeringsaspecten gesproken.

De leden van de fractie van de PvdA vragen wat de gevolgen zijn als lidstaten geen wetgeving implementeren en of in dat geval bedrijven dan toch gebonden zijn informatie ter beschikking te stellen over de belastingafdracht in die landen. De OESO gaat onderzoeken hoe deze implementatie kan worden gemonitord omdat consistente en wereldwijde implementatie van groot belang is. De OESO gaat er

hierbij vanuit dat de ervaringen van het 'Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes' gebruikt kunnen worden om wereldwijde steun en betrokkenheid te bereiken. De OESO heeft gekozen voor een robuust systeem om te voorkomen dat landen die niet meedoen het systeem zouden kunnen ondermijnen. Vooral nog heeft het kabinet geen besluiten vernomen dat (belangrijke) landen niet mee zullen doen. Bedrijven zijn aldus gebonden informatie ter beschikking te stellen. Daarnaast bestaat op grond van artikel 29c, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) de verplichting voor in Nederland belastingplichtige lichamen een landenrapport ter beschikking te stellen aan de inspecteur indien het landenrapport niet van een (buitenlandse) groepsvennootschap ontvangen wordt.

De leden van de fractie van het CDA achten het kabinet wel erg streng bij de implementatie van het OESO-model (CbC template) en vrezen dat dit tot grote administratieve lasten gaat leiden bij Nederlandse vennootschappen. Deze leden illustreren dat met een voorbeeld. Stel een Amerikaanse topholding heeft een tak in de VS, een tak in Europa en een tak in Azië. De tak in Europa is vormgegeven via een Nederlandse tussenholding. De moedermaatschappij in de Verenigde Staten is voor de country-by-country (CbC) reporting de vennootschap die het groepsdossier en het landenrapport moet opstellen. Maar de Verenigde Staten hebben – volgens de leden van de fractie van het CDA - aangegeven de wetgeving voorlopig nog niet te implementeren. Dus moet volgens de Nederlandse wetgeving de Nederlandse tussenholding voor de gehele groep, dus inclusief de Amerikaanse en de Aziatische tak, het groepsdossier en het landenrapport opstellen. Dit bevat dus mede informatie waar de Nederlandse vennootschap op basis van haar aandeelhouderschap geen toegang toe heeft. De genoemde leden vragen waarom je als Nederlandse vennootschap moet opschrijven wat er in het buitenland gebeurt. Tevens vragen zij of het kabinet het rechtvaardig acht dat in de periode totdat de Verenigde Staten de regelgeving geïmplementeerd hebben de verantwoordelijkheid voor het gehele groepsdossier en het gehele landenrapport bij de Nederlandse tussenholding ligt. Vooropgesteld zij dat het mijn verwachting is dat de VS gewoon mee zal doen. Ook zijn er geen indicaties dat andere belangrijke landen niet mee zullen doen. Daarnaast is Nederland met deze wijze van implementatie niet strenger, want ook op dit punt wordt het OESO-pakket gevolgd. In OESO-verband is bewust gekozen voor dit robuuste systeem, waarbij het niet-meedoen van landen niet loont voor deze landen. De betreffende documentatie moet linksom of rechtsom geleverd worden. Daarmee wordt druk op de ketel gehouden. Het kabinet acht deze regeling derhalve verdedigbaar. Overigens zij opgemerkt dat wanneer in het voorbeeld van de leden het landenrapport niet door een andere entiteit is opgesteld c.q. niet (via een buitenlandse belastingdienst) is aangeleverd, de Nederlandse tussenholding dit rapport zelf bij de Nederlandse Belastingdienst moet aanleveren. Echter, alleen wanneer deze tussenholding door de multinationale groep als surrogaatmoederentiteit is aangewezen, valt het betreffende landenrapport onder de

(in het wetsvoorstel bedoelde) automatische uitwisseling van landenrapporten. In de betreffende casus zou ook de houdstervennootschap in het betreffende land buiten de VS die de tak in Azië houdt als surrogaatmoederentiteit kunnen opereren.

Iets vergelijkbaars geldt ten aanzien van de door de NOB aangehaalde situatie van systematische nalatigheid tussen staten als bedoeld in artikel 29b, onderdeel i, van de Wet Vpb 1969. In het wetsontwerp wordt door middel van dit artikel gekozen voor de benadering waarin een in Nederland gevestigde groepsentiteit (artikel 29c, tweede lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969) het landenrapport indient. De NOB vraagt zich af of Nederland niet beter zelf met de lidstaat waaraan systematische nalatigheid wordt verweten in overleg kan treden om op het niveau van de staten een oplossing te bewerkstelligen, in plaats van dit af te wentelen op de belastingplichtigen door hen surrogaatmoederentiteit te maken. Op dit punt volgt Nederland het robuuste systeem van de OESO. Gezien het commitment van de betrokken landen, verwacht het kabinet niet dat een dergelijke systematische nalatigheid zich snel zal voordoen.

Voorts vraagt de NOB zich af of de Belastingdienst in staat is om de belastingplichtigen zodanig tijdig te informeren omtrent systematische nalatigheid dat de belastingplichtige op haar beurt in staat is om uiterlijk op de laatste dag van het verslagjaar aan de Belastingdienst bekend te maken dat zij een surrogaatmoederentiteit is (artikel 29d, eerste lid, van de Wet Vpb 1969). Dat veronderstelt dat de Belastingdienst ruim van tevoren ziet aankomen dat een andere staat in de toekomst systematische nalatigheid uitoefent. Verder vraagt de NOB zich af op welke wijze belastingplichtigen kunnen vaststellen dat een staat de Nederlandse autoriteiten niet in kennis heeft gesteld van systematische nalatigheid jegens Nederland, zoals wordt vereist in artikel 29e, vierde lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969. De verwachting is dat de geschetste situatie zich niet of nauwelijks zal voordoen, gelet op de inzet van de landen tot nu toe. In het geval van systematische nalatigheid is een belastingdienst in het land van de moedermaatschappij er kennelijk niet in geslaagd de informatie tijdig uit te wisselen. Dat wil niet zeggen dat het landenrapport opnieuw gemaakt moet worden door een dochter in Nederland. In het geval van systematische nalatigheid is er immers wel de wettelijke verplichting in dat andere land om het landenrapport op te stellen en is er wel een afspraak om uit te wisselen. Uitgaande van de verwachting dat het bedrijf zich aan de wettelijke verplichting heeft gehouden, is het landenrapport dus al beschikbaar binnen het concern. Het is alleen nog niet op de goede plek bij de dochter. Als de Nederlandse dochter dan te horen krijgt van de Nederlandse Belastingdienst dat zij het landenrapport moet aanleveren omdat er sprake is van systematische nalatigheid, dan hoeft dat bij een goedwillend bedrijf niet lang te duren om het aan te leveren. Bovendien kan het concern waarschijnlijk uit meer landen dergelijke verzoeken verwachten in deze situatie. Het lijkt dus raadzaam voor het concern om in dat geval een niet al te passieve houding aan te nemen en in

ieder geval voor de komende jaren zelf een surrogaatmoeder aan te wijzen in een land dat de zaken wel op orde heeft. Bij de OESO is besloten de optie 'local filing' als terugvaloptie in te voeren, ter neutralisatie van de effecten van jurisdicties die landenrapporten niet verplichten en/of niet uitwisselen. Hiermee wordt tevens voorkomen dat bedrijven actief jurisdicties opzoeken die landenrapporten niet verplichten en/of niet uitwisselen om het systeem te ontlopen.

De leden van de fractie van de SP vragen hoeveel multinationals die in Nederland zijn gevestigd, een omzet van € 750 miljoen hebben en welk percentage van het totaal aantal in Nederland gevestigde multinationals een landenrapport moet opstellen. Tevens vragen deze leden hoeveel landen reeds een regeling tot automatische uitwisseling van landenrapporten zijn overeengekomen. Het exacte aantal in Nederland gevestigde multinationals met ten minste € 750 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten kan niet aangegeven worden. Dat komt doordat deze populatie dynamisch is met toe- en uittrekers. Op dit moment wordt ervan uitgegaan dat ongeveer 150 Nederlandse (top)houdsters een landenrapport dienen op te stellen. Daarnaast wordt uitgegaan van ongeveer 3.000 te ontvangen landenrapporten van buitenlandse concerns met activiteiten in Nederland. De OESO heeft berekend dat ongeveer 10-15% van de multinationals onderworpen zullen zijn aan het opstellen van een landenrapport en dat daarmee 90% van de wereldwijde omzet afgedekt wordt. De verwachting is dat deze orde van grootte ook voor Nederland zal gelden. Op basis van deze inschatting zal dus ongeveer 10-15% van de in Nederland gevestigde multinationals (met een Nederlandse of buitenlandse uiteindelijk moedermaatschappij) een landenrapport dienen op te stellen. De uitwisseling van CbC-rapporten vindt plaats op basis van multilaterale en bilaterale verdragen die de mogelijkheid van automatische gegevensuitwisseling kennen. Om de uitwisseling in de praktijk te vergemakkelijken zullen administratieve overeenkomsten tussen de bevoegde autoriteiten van verdragspartners worden gesloten specifiek gericht op de automatische uitwisseling van de landenrapporten. Voor zover mij bekend zijn landen dergelijke administratieve overeenkomsten op dit moment nog niet overeengekomen. Dat is ook nog niet nodig want de eerste rapporten zullen op zijn vroegst pas in 2017 worden uitgewisseld. Bovendien hoeft hiertoe het wiel niet opnieuw uitgevonden te worden. Het internationale netwerk voor informatie-uitwisseling door multilaterale en bilaterale verdragen is snel meeromvattend geworden mede door het werk van het 'Global Forum on Transparency and Exchange of Information'. Het uitwisselen van landenrapporten zal voortborduren op deze bestaande internationale afspraken. De OESO ondersteunt dit proces om het zo efficiënt mogelijk te laten verlopen en heeft onder meer een model ontwikkeld voor een (uniforme) administratieve overeenkomst ('Competent Authority Agreement' (CAA) genoemd) tussen bevoegde autoriteiten van verdragspartners met het oog op de daadwerkelijke tenuitvoerlegging van de automatische uitwisseling van CbC-rapporten.

Op de vraag van de leden van de fractie van het CDA hoe een Nederlandse vennootschap kan weten met welke landen Nederland overeenkomsten ter uitwisseling van landenrapporten heeft afgesloten en of het kabinet dit tijdig openbaar maakt, kan ik antwoorden dat deze informatie zo spoedig mogelijk na het afsluiten van een dergelijke overeenkomst publiek beschikbaar komt.

De verwachting is dat in ieder geval veel van de EU-, OESO- en BEPS-geassocieerde landen zich al begin 2016 door het ondertekenen van een multilaterale CAA zullen committeren aan de automatische uitwisseling van CbC-rapporten conform het door de OESO ontwikkelde model.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen het kabinet het proces van indiening en uitwisseling nader toe te lichten. Tevens vragen ze hoe ver de voorbereidingen zijn en of Nederland tijdig klaar is voor de automatische uitwisseling. In het verlengde hiervan vraagt de NOB op welke termijn verwacht wordt dat er tot effectieve verstrekking van de landenrapporten kan worden overgegaan. De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet voorkomt dat bedrijven uitvoerige rapporten op gaan stellen, die vervolgens bij de Belastingdienst in de kast komen te liggen, omdat ze nog niet kunnen worden uitgewisseld met het land waarvoor ze bedoeld zijn. Met betrekking tot de gegevensstroom CbC-rapporten van Nederlandse multinationals naar de Belastingdienst wordt de werkwijze naar verwachting als volgt. De betreffende belastingplichtigen zullen door de Belastingdienst worden uitgenodigd de CbC-rapporten (digitaal) aan te leveren. De Belastingdienst bewaakt deze aanlevering. De aangeleverde CbC-rapporten worden opgeslagen, waarbij de rapporten raadpleegbaar zijn ten behoeve van het toezichtproces, beschikbaar komen voor analysedoeleinden en doorgeleverd kunnen worden aan de andere belastingdiensten. Nadat is bepaald aan welke landen het CbC-rapport moet worden doorgeleverd, verzorgt de Belastingdienst deze doorlevering. Nederland verwacht, evenals vele andere landen, het tijdpad van de OESO te halen. Wanneer de landenrapporten binnenkomen is afhankelijk van de bedrijven. Afgesproken is dat het boekjaar 2016 het eerste jaar is waar bedrijven over rapporteren. Na afloop van dat boekjaar hebben bedrijven één jaar de tijd om het landenrapport op te stellen en aan de belastingdienst te sturen. Vervolgens hebben de belastingdiensten een half jaar de tijd om het landenrapport over het boekjaar 2016 door te sturen naar de andere landen. Voor de landenrapporten voor de boekjaren daarna heeft de belastingdienst drie maanden om deze door te sturen.

Dat – zoals de NOB aangeeft – ten aanzien van het overgrote deel van de Nederlandse multinationals zal gelden dat hetzij onder een convenant van Horizontaal Toezicht wordt gewerkt, dan wel dat de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtigen op een vergelijkbare wijze is ingericht, neemt niet weg dat ook ten aanzien van deze multinationals de documentatieverplichting noodzakelijk is. De betreffende documentatie/informatie kan daardoor gestandaardiseerd met andere landen worden gedeeld.

In de memorie van toelichting wordt genoemd dat het concept is aangepast na bezwaren van het bedrijfsleven. De leden van de fractie van de SP vragen of die aanpassingen kunnen worden genoemd. Het OESO-model is in samenspraak met het bedrijfsleven, NGO's en andere belanghebbenden tot stand gekomen. De OESO heeft speciaal voor de landenrapportage een publieke consultatieronde gehouden, waarbij het bedrijfsleven, NGO's en andere belanghebbenden de kans hebben gekregen om commentaar te geven op het conceptrapport van 30 januari 2014. Bij de consultatie is aan bedrijven specifiek gevraagd een reactie te geven op de gevraagde informatie in het landenrapport en de te gebruiken databronnen. Na de schriftelijke consultatieronde zijn bedrijven en andere belanghebbenden in de gelegenheid gesteld om hun commentaar mondeling toe te lichten. Het concept is met name op de volgende punten aangepast om tegemoet te komen aan de bezwaren van de diverse partijen, waaronder van de betrokken landen zelf:

- (i) van 'entity-by-entity reporting' naar 'CbC-reporting'⁷;
- (ii) flexibiliteit ingebouwd waardoor bedrijven zoveel mogelijk kunnen aansluiten bij hun eigen bestaande rapportage-infrastructuur;
- (iii) de kolommen betaalde en ontvangen rente, royalty's en service fees van gelieerde partijen en de kolom totale werknemerskosten zijn niet opgenomen in de definitieve template;
- (iv) de definitieve template kent diverse kolommen om de activiteiten van het lichaam aan te geven, hetgeen een uitbreiding ten opzichte van de concepttemplate betreft waar de activiteiten van het lichaam met een code werden aangegeven;
- (v) omzet wordt in de definitieve template gesplitst in gelieerde omzet en ongelieerde omzet;
- (vi) de kolom betaalde (winst)belasting is in de definitieve template niet beperkt tot kasbasis, maar ook de in de jaarrekening opgenomen (winst)belasting dient in een separate kolom aangegeven te worden. Tevens samenvoeging van de kolommen betaalde (winst)belasting en betaalde bronheffing;
- (vii) de kolom 'stated capital and accumulated earnings' is in de definitieve template gesplitst in twee kolommen;
- (viii) de kolom materiële vaste activa niet zijnde kasmiddelen of kasequivalenten is toegevoegd.

De leden van de fractie van de SP constateren dat de wijze waarop Nederland een ondergrens bepaalt, afwijkt van de wijze waarop dat in andere landen gebeurt. Deze leden willen toegelicht zien waarom niet wordt aangesloten bij de wijze waarop andere landen een ondergrens definiëren, namelijk op basis van groepsomzet, lokale omzet en de omvang van intercompany-transacties. Ook de NOB heeft enkele vragen gesteld over de in het wetsvoorstel voorgestelde eenvoudige begrenzing van € 50 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten. Op het niveau van de OESO

⁷ Hiermee wordt bedoeld dat er geen documentatieverplichting op lichaamsniveau is maar op landenniveau. Documentatie op landenniveau zorgt voor een lagere administratieve last voor het bedrijfsleven dan documentatie per lichaam. Wel dienen concerns inzicht te geven in alle lichamen per land.

zijn met betrekking tot het lokale dossier (en het groepsdossier) geen gezamenlijke afspraken gemaakt over het hanteren van bepaalde criteria. Dat is ter invulling aan de desbetreffende landen overgelaten. Het is dan ook verklaarbaar dat landen, rekening houdend met hun eigen specifieke omstandigheden, komen tot verschillende invullingen van bijvoorbeeld een MKB-grens. Nederland heeft er voor gekozen, in navolging op het landenrapport, uit te gaan van een eenvoudig en eenduidig te hanteren criterium, een bedrag aan geconsolideerde groepsopbrengsten. De grens van € 50 miljoen is ontleend aan een veel gebruikte EU-definitie. Via informele kanalen bestaat de indruk dat andere EU-landen ook aan een soortgelijke vrijstelling werken. Daarnaast dient aangetekend te worden dat nu nog niet publiekelijk inzichtelijk is hoe andere landen hier mee omgaan, aangezien veel landen de (concept)wetgeving nog dienen te publiceren. Overigens kan de Belastingdienst, net als nu, ook in de toekomst op basis van de verrekenprijstdocumentatieverplichting informatie opvragen.

Het criterium 'geconsolideerde groepsopbrengsten', waarbij de NOB naar de reikwijdte vraagt, wordt niet alleen gebruikt in artikel 29g, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 voor wat betreft de documentatieverplichtingen inzake een groepsdossier en een lokaal dossier, maar ook in artikel 29c, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 inzake het landenrapport. In het CbC-Model⁸ wordt daarvoor de term 'total consolidated group revenue' gehanteerd en in de genoemde bepalingen wordt met het criterium 'geconsolideerde groepsopbrengsten' beoogd daarbij aan te sluiten. In het algemeen zal de hoogte van de 'geconsolideerde groepsopbrengsten' tot uiting komen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep. In bijlage III, onderdeel C, bij hoofdstuk V van het definitieve OESO-rapport (2015) 'Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13' wordt op blz. 33 over het begrip 'opbrengsten' (revenues) aangegeven: "Revenues should include revenues from sales of inventory and properties, services, royalties, interest, premiums and any other amounts. Revenues should exclude payments received from other Constituent Entities that are treated as dividends in the payor's tax jurisdiction." Het begrip 'opbrengsten' omvat dus ook de opbrengsten van de verkopen van inventaris en onroerende goederen, alsmede de opbrengsten van diensten, royalty's, interest, premies en dergelijke. Het begrip 'opbrengsten' is derhalve ruim, maar sluit wel aan bij internationaal geaccepteerde terminologie. Ook incidentele opbrengsten kunnen meetellen, hetgeen er, zoals de NOB terecht opmerkt, inderdaad toe kan leiden dat in het betreffende jaar een bepaalde documentatieverplichting geldt, terwijl dat in andere jaren niet het geval is. Of het vaak zal voorkomen dat daardoor een wisseling in de documentatieverplichtingen optreedt, valt te bezien.

Bij de evaluatie in 2020 zal bekeken worden of de begrenzing aanpassing behoeft. Het kabinet geeft de voorkeur aan de in het wetsvoorstel voorgestelde eenvoudige begrenzing van € 50 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten, boven de door

⁸ 'Model Legislation Related to Country-by-Country Reporting' zoals opgenomen in het in 2015 opgestelde implementatiepakket ('Country-by-Country Reporting Implementation Package').

de NOB voorgestelde begrenzing, die met meerdere voorwaarden naar het oordeel van het kabinet een stuk complexer is.

De leden van de fractie van de SP willen tevens weten welke invloed de Nederlandse wijze van bepalen van de ondergrens heeft op het aantal ondernemingen dat een lokaal dossier moet opstellen. Het kabinet verwacht dat circa 6.500 groepsentiteiten die belastingplichtig zijn in Nederland een lokaal dossier in hun administratie moeten opnemen. Bij de Nederlandse wijze van bepalen van de ondergrens wordt – omwille van de eenvoud alleen naar de omzetgrens gekeken, net zoals bij de grens voor het landenrapport, en daarbij wordt tevens aangesloten bij de terminologie (geconsolideerde groepsopbrengsten) die bij de begrenzing voor het landenrapport wordt gehanteerd.

Het verlagen van de grens leidt tot een significant grotere groep bedrijven dat een groepsdossier en een lokaal dossier dient op te stellen. Het omgekeerde geldt bij een verhoging van de grens. De gekozen grens heeft te maken met het feit dat grotere multinationals over het algemeen complexer zijn dan kleinere multinationals. Deze complexiteit kan tot verhoogde verrekenprijrisico's leiden. Ook de materialiteit van de risico's was en is een relevante factor bij de afwegingen.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet waarom er niet voor is gekozen om de regeling op hoofdlijnen in de wet op te nemen en pas later de details aan te vullen. Deze leden vragen voorts wat het kabinet doet als andere landen de regeling anders gaan implementeren of als de OESO de details wijzigt en of de wet dan wordt aangepast. De NOB stelt soortgelijke vragen en verzoekt om een toezegging dat bij gebleken majeure verschillen in implementatie Nederland bereid zal zijn zich aan te passen aan die grootste gemene deler. Op 5 oktober jl. zijn de definitieve actierapporten van het project 'Addressing Base Erosion & Profit Shifting' die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld, openbaar gemaakt.⁹ Er zijn vijftien actiepunten in verschillende vormen neergelegd, die ieder een eigen mate van consensus kennen en de betrokken landen niet allemaal in dezelfde mate binden. Het meest vergaand zijn de conclusies die zijn vastgelegd in een minimumstandaard. Minimumstandaarden zijn bijvoorbeeld opgesteld voor het implementeren van CbC reporting (actiepunt 13). Landen hebben zich hieraan gecommitteerd. De verplichting tot het opstellen van een landenrapport geldt voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016. Het kabinet is bezig de benodigde regelgeving hiertoe te realiseren, zodat ook de betreffende ondernemingen weten waar ze rekening mee moeten houden. Op dit moment zijn er geen indicaties dat er door OESO-landen beneden de minimumstandaard wordt geïmplementeerd of dat de OESO de details wijzigt. Mocht hier in de toekomst sprake van zijn, dan zal dat op dat moment moeten worden gezien en gewogen.

⁹ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612;jsessionid=73cclupkoc48.x-oecd-live-02

In 2020 evalueert de OESO de documentatieplicht. De leden van de fractie van het CDA vragen voorts of het kabinet bereid is de documentatieverplichting eerder dan 2020 met het bedrijfsleven te evalueren. De NOB vraagt eveneens om een eerdere evaluatie dan 2020. In 2020 is er een aantal jaren internationale praktijkervaring over de boekjaren 2016 en 2017. De deelnemende landen vonden twee boekjaren het minimum voor een zinvolle evaluatie. De OESO kan dan evalueren in hoeverre de nu gevonden balans tussen administratieve lasten voor het bedrijfsleven en nut voor de belastingdiensten moet worden aangepast. Tussentijds zal er door Nederland geen separate evaluatie worden uitgevoerd, omdat er op een eerder moment onvoldoende data en ervaringen beschikbaar zijn waarop een goede evaluatie gebaseerd kan worden. Dit neemt niet weg dat de Belastingdienst kan reageren op signalen uit de praktijk.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen in welke vorm het landenrapport dient te worden opgesteld en ingediend. Tevens vragen laatstgenoemde leden of kan worden bevestigd dat de nadere regels die op basis van artikel 29e, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 worden gesteld, volledig in lijn zullen zijn met de toelichtingen in het OESO-rapport, inclusief de 'general instructions to Annex III' alsook de 'specific instructions to Annex III'. Ook vragen deze leden of er voornemens zijn op onderdelen af te wijken dan wel nadere invulling te geven aan definities. De NOB vraagt tot slot naar de vormgeving van de ministeriële regeling en of kan worden aangegeven of de uitvoeringsregeling OESO-conform zal zijn. Zoals eerder aangegeven, zijn op 5 oktober jl. in Parijs de definitieve actierapporten van het BEPS-rapport, die de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld, openbaar gemaakt. Op dit moment wordt gewerkt aan de ministeriële regeling die nadere regels stelt over de vorm en inhoud van het landenrapport, het groepsdossier en het lokale dossier. Daarbij wordt aangesloten bij bijlage III, respectievelijk bijlage I en II bij het nieuwe hoofdstuk V van het OESO-rapport 'Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting'.¹⁰ Bij de uitwerking in de ministeriële regeling zal er hooguit sprake zijn van een afwijking als dat nodig is vanwege het Nederlandse fiscale systeem. Daarbij zal wel zo dicht mogelijk bij vorm en inhoud van het OESO-rapport worden gebleven. Gezien het moment van beschikbaar worden van de definitieve versie van de voornoemde bijlagen, is het helaas niet mogelijk om de conceptministeriële regeling voor de stemmingen in de Tweede Kamer aan uw Kamer te verstrekken, dit in antwoord op een vraag van de leden van de fractie van het CDA. Er wordt naar gestreefd om de regeling eind december in de Staatscourant te publiceren.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar de sancties op het niet-nakomen van de CbC-verplichtingen, in het bijzonder als de entiteit het nakomen van de verplichting binnen de groep niet kan afdwingen. Ook voor het groepsdossier wordt informatie gevraagd die mogelijk niet bij de Nederlandse belastingplichtige

¹⁰ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en

voorhanden is. Deze leden vragen hoe het kabinet aankijkt tegen beboetbaarheid en strafbaarstelling van het niet voldoen aan deze verplichting. Voor het opleggen van een sanctie wegens het niet-nakomen van de CbC-verplichtingen is opzet of grove schuld vereist. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het niet aan een rapporterende entiteit op wie de verplichting rust te wijten is dat de CbC-verplichtingen niet worden nagekomen. In dat geval kan geen sanctie worden opgelegd. Dat dit voor het niet-nakomen van de verplichting van artikel 47a van de AWR uitdrukkelijk is vastgelegd in artikel 68, derde lid, van de AWR komt omdat voor strafbaarheid onder dit artikel geen grove schuld of opzet vereist is.

De boete van artikel 29h van de Wet Vpb 1969 kan – zoals de NOB zelf ook opmerkt – worden opgelegd aan de rapporterende entiteit die opzettelijk of grof schuldig de verplichtingen, bedoeld in artikel 29c van de Wet Vpb 1969, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist nakomt. Wie de rapporterende entiteit is, is gedefinieerd in artikel 29b, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969. Over de strafrechtelijke sanctie vraagt de NOB zich verder af of het niet meer voor de hand zou liggen om te steunen op artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969. Het kabinet kan die verwijzing niet plaatsen. Het genoemde artikel heeft namelijk betrekking op de in de administratie op te nemen gegevens. Voor zover de NOB beoogt te vragen waarom niet is aangesloten bij de sancties op het niet-nakomen van de administratieverplichting van artikel 52 van de AWR, merkt het kabinet op dat de voorgestelde bestuurlijke boete in artikel 29h van de Wet Vpb 1969 gelijk is aan de strafrechtelijke geldboete op het niet-nakomen van de administratieverplichting van artikel 52 van de AWR. Daarnaast kan in het laatste geval een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren worden opgelegd.

Anders dan de NOB lijkt te veronderstellen, is het BBBB ook van toepassing op voorgestelde boetebepaling bij het niet-nakomen van de CbC reportingverplichtingen en op de boeten in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). Het BBBB bevat namelijk beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten waarop hoofdstuk VIIIA van de AWR rechtstreeks van toepassing is en is daarnaast ook van toepassing op regelingen die onder het bereik van dit hoofdstuk van de AWR zijn gebracht, zoals de boeten in de WIB (§ 1, eerste lid, van het BBBB). Hetgeen in het BBBB is bepaald ten aanzien van bijvoorbeeld de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt en strafvermeerderende of –verminderde omstandigheden geldt dus onverkort voor de boeten die kunnen worden opgelegd op grond van de artikelen 29h van de Wet Vpb 1969 en 11 van de WIB. Conform het verzoek van de NOB ben ik verder voornemens in het BBBB beleid op te nemen ten aanzien van de hoogte van de genoemde boeten.

Ten aanzien van artikel 11 van de WIB veronderstelt de NOB dat ook degene die niet meewerkt aan een onderzoek in het kader van de internationale informatie-uitwisseling, als bedoeld in de artikelen 5, 6 en 7 van de WIB, kan worden beboet. Dit is niet juist. In de artikelen 5, 6 en 7 van de WIB staat wanneer de Minister van Financiën welke informatie op verzoek, spontaan of automatisch verstrekt. In die

artikelen staan geen verplichtingen voor belastingplichtigen, administratieplichtigen of rapporterende financiële instellingen. Bij gebreke aan een verplichting is er ook geen boete op het niet-nakomen daarvan, laat staan van het verzwaren van die boete. § 24a van het BBBB heeft betrekking op de verzuimboete bij suppleties voor aangiftebelastingen die zijn aan te merken als vrijwillige verbetering en heeft niets van doen met de internationale informatie-uitwisseling.

De NOB heeft verder een aantal vragen over de sancties op het niet-nakomen van de verplichtingen in de WIB. Zoals in de memorie is vermeld, zijn de voorgestelde wijzigingen in de sancties in de WIB tweeeërlei. In de eerste plaats worden (nieuwe) sancties voorgesteld bij het niet-nakomen van de verplichtingen in het kader van de CRS. In de tweede plaats worden de bestaande sancties geharmoniseerd. Voor de sancties bij het niet-nakomen van de verplichtingen in het kader van de CRS kiest het kabinet voor een duaal stelsel, dat wil zeggen voor de mogelijkheid tot afdoening met een bestuurlijke boete of via de strafrechtelijke weg. Dit duale stelsel geldt ook voor de bestaande sancties in de WIB en daarbij wordt aansluiting gezocht. In de meeste gevallen zal het opleggen van een bestuurlijke boete de meest geëigende wijze van bestraffing zijn. Dit betekent niet dat het strafrecht gemist kan worden, zoals de NOB lijkt te suggereren. In de meest ernstige gevallen kan enkel het betalen van een boete een onvoldoende straf zijn, zeker omdat de boete betrekkelijk gering is, in het bijzonder gelet op de belangen die met (het voldoen aan) de internationale informatie-uitwisseling gemoeid zijn. In die gevallen kan een vrijheidsstraf of vrijheidsbeperkende maatregel nodig zijn of kan het in ieder geval wenselijk zijn dat de overtreder zich in het openbaar voor de strafrechter verantwoordt. Het is in het algemeen onvoldoende om de strafrechtelijke weg te kiezen als het gaat om een doen pleger, uitlokker of medeplichtige. Om die reden meent het kabinet dat artikel 67 van de AWR ook bij de bestuurlijke boeten in de WIB niet kan ontbreken.

Het niet verlenen van toegang (art. 10 van de WIB) is op dit moment een beboetbaar en een strafbaar feit. Bij het harmoniseren van de sancties in de WIB heeft het kabinet alleen ten aanzien van dit feit gemeend om het duale stelsel te moeten verlaten, juist vanwege de door de NOB genoemde reden, namelijk dat er op het niet verlenen van toegang in het kader van de belastingheffing alleen een verzuimboete staat. Het opleggen van een vergrijpboete voor dit feit in een internationaal kader acht het kabinet niet proportioneel. De sanctie op het niet-nakomen van de verplichting in artikel 10 van de WIB wordt dus verlicht, waarbij alleen strafvervolging bij de meest ernstige gevallen een optie blijft.

Het kabinet is verder van mening dat de inlichtingenverplichtingen in de WIB qua reikwijdte en belang zich niet laten vergelijken met de zeer specifieke inlichtingenverplichtingen die van het strafrecht naar het boeterecht zijn gehaald. Van het terugdraaien van eerder gemaakte keuzes is dan ook geen sprake.

In de toelichting op artikel 29f van de Wet Vpb 1969 is aangegeven dat de vertrouwelijkheid van de informatie uit het landenrapport reeds wordt gedekt door de bestaande geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de AWR en artikel 28 van de WIB. In de toelichting is nergens toegelicht op welke wijze de vertrouwelijkheid van het landenrapport feitelijk en technisch is gewaarborgd in het automatische uitwisselingsproces. Voor het nationaal inwinnen van de landenrapporten zal gebruik worden gemaakt van het PKI overheidscertificaat. PKI staat voor 'Public Key Infrastructure'; een digitaal paspoort, waarmee ondernemingen op een veilige manier online data kunnen uitwisselen met onder andere overheidsinstanties en de Belastingdienst. Voor het internationaal verstrekken en inwinnen van de landenrapporten door de Belastingdienst zal naar verwachting gebruik worden gemaakt van de beveiliging van het EU-netwerk (CCN CSI)/ CTS dat ook de niet-EU-landen ontsluit. Voor de gegevenstoegang en -ontsluiting worden dezelfde procedures ontwikkeld als zijn ontwikkeld voor de financiële instellingen in het kader van de rapportering op basis van het CRS-systeem.

De leden van de fractie van de ChristenUnie geven aan dat artikel 29b van de Wet Vpb 1969 en volgende de verplichting tot het opstellen en indienen van een landenrapport aan lichamen oplegt. Hoewel de opname in de Wet Vpb 1969 doet vermoeden dat de verplichting slechts geldt voor belastingplichtige lichamen, blijkt dat volgens deze leden niet uit de tekst. Deze leden vragen te bevestigen dat de verplichting zodanig beperkt is en of dit betekent dat lichamen die *subjectief* zijn vrijgesteld – zoals pensioenlichamen – wel de verplichting hebben tot het opstellen van een landenrapport. De verplichting tot het opstellen en indienen van een landenrapport geldt ingevolge het voorgestelde artikel 29c, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 voor een uiteindelijkkemoederentiteit die haar fiscale vestigingsplaats in Nederland heeft. Het kabinet kan dus bevestigen dat alleen belastingplichtige entiteiten in aanmerking kunnen komen. Hieronder vallen dus ook belastingplichtige entiteiten die *subjectief* zijn vrijgesteld. In de (in het voorgestelde artikel 29b, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969 opgenomen) definitie van uiteindelijkkemoederentiteit wordt het begrip groepsentiteit gebruikt dat in onderdeel c van het voorgestelde artikel 29b van de Wet Vpb 1969 wordt omschreven. In die omschrijving van het begrip groepsentiteit gaat het om twee (onder 1° en 2° genoemde) soorten lichamen en een (onder 3° genoemde) vaste inrichting van een lichaam. Dit betekent inderdaad dat lichamen die *subjectief* zijn vrijgesteld – zoals pensioenlichamen – (met een fiscale vestigingsplaats in Nederland) indien voldaan wordt aan de overige voorwaarden, wel de verplichting hebben tot het opstellen van een landenrapport.

Over het lokale dossier (local file) hebben de leden van de fractie van de SP de vraag gesteld of dat voldoende informatie biedt voor belastingdiensten om te kunnen beoordelen of de verrekenprijzen op de juiste wijze tot stand komen. Het lokale

dossier dient altijd in samenhang met het groepsdossier te worden gezien. Deze twee dossiers tezamen, bij zeer grote ondernemingen nog aangevuld met het landenrapport, bieden belastingdiensten een goede basis voor een risicoanalyse met betrekking tot verrekenprijzen. Ook hier geldt dat het eindresultaat een balans is tussen administratieve lasten voor bedrijfsleven en nut voor belastingdiensten. Het staat de belastingdienst in voorkomende gevallen vrij aanvullende informatie/vragen te stellen aan bedrijven die verder reikt/reiken dan het groepsdossier of het lokale dossier.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre bestaande transferpricingdocumentatie geschikt is om in te dienen onder de nieuwe gestandaardiseerde documentatieverplichtingen. De bestaande transferpricingdocumentatieverplichting kan worden gezien als een open norm zonder uitputtende lijsten van verplichte informatie. In het groepsdossier en het lokale dossier wordt gewerkt met een voorgeschreven format. In hoeverre bestaande documentatie geschikt is voor het groepsdossier en het lokale dossier is niet te zeggen. De meeste bedrijven zullen op dit moment geen landenrapport opgesteld hebben onder de huidige documentatieverplichting.

In het verlengde hiervan vragen de leden van de fractie van de ChristenUnie wat het verschil in verplichtingen is tussen het lokale dossier en de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 8b van de Wet Vpb 1969. Tevens vragen deze leden welke informatie MKB-ondernemingen niet hoeven op te nemen in de artikel 8b-documentatie in vergelijking met bedrijven die een lokaal dossier moeten opstellen. De verschillen bevinden zich op het terrein van:

- 1) De wijze waarop gegevens moeten worden aangeleverd (vast format versus open norm);
- 2) Tijdstip van aanlevering; en
- 3) Bestaan van generieke uitzonderingen.

Deze verschillen worden hierna nader toegelicht.

Het lokale dossier kent een, in OESO-verband ontwikkeld, voorgeschreven vast format aan informatie dat beschikbaar dient te zijn en wordt op dit moment nader uitgewerkt in een ministeriële regeling. Dit is in tegenstelling tot de verrekenprijsdocumentatieverplichting op grond van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969. In het verrekenprijsbesluit¹¹ is uiteengezet uit welke documentatie de verplichting bestaat, namelijk een beschrijving van de vijf vergelijkbaarheidsfactoren van de gelieerde transacties zoals in hoofdstuk I van de OESO-richtlijnen omschreven, een onderbouwing van de keuze van de gehanteerde verrekenprijsmethode en een onderbouwing van de voorwaarden, waaronder de prijs, die bij de transacties tot stand zijn gekomen. Bij de codificatie van de documentatieverplichting is bewust niet gekozen voor een uitputtende lijst van

¹¹ Stcrt. 2013, 32854.

documenten die ter onderbouwing van het arm's-lengthkarakter van de transacties nodig zijn. In die zin is sprake van een open norm. Bij de beoordeling van de toereikendheid van de documentatie dient het proportionaliteitsbeginsel een belangrijke rol te spelen. Het uitgangspunt is dat de extra administratieve lasten als gevolg van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969 zoveel mogelijk beperkt dienen te worden. Gelet op de gehanteerde open norm kan er bij belastingplichtigen onzekerheid ontstaan over de vraag of de aanwezige documentatie door de Belastingdienst als voldoende zal worden beoordeeld. Daarom is het mogelijk om bij de bevoegde inspecteur zekerheid te verkrijgen over de vraag of voldaan is aan de documentatieverplichting van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969.

Op grond van het voorgestelde artikel 29g, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 dient uiterlijk bij het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting het bedrijf het lokale dossier beschikbaar te hebben. Ten aanzien van de verplichting voortvloeiend uit artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969 geldt het uitgangspunt dat de verrekenprijsdocumentatie beschikbaar is vanaf het moment dat de transactie heeft plaatsgevonden. Mocht echter blijken dat de belastingplichtige op het moment dat daarom wordt gevraagd de informatie niet beschikbaar heeft, dan zal hem in alle gevallen een redelijke termijn worden gegeven om dit gebrek te herstellen. De redelijkheid van de termijn is afhankelijk van de complexiteit van de betreffende transactie(s). Aan de belastingplichtige zal echter minimaal een termijn worden gegund van vier weken. Bij complexere transacties kan deze termijn in overleg met de inspecteur worden verlengd tot maximaal drie maanden. De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen of ook voor het groepsdossier en het lokale dossier een dergelijke termijn gegund wordt. Dat is echter niet het geval. Daarvoor geldt voornoemde termijn van artikel 29 van de Wet Vpb 1969.

De benodigde documentatie op grond van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969 is afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden van het individuele geval. Vanuit de proportionaliteit dienen grote transacties steviger onderbouwd te worden dan kleinere transacties. Ook zal er bij voor het bedrijf bijzondere transacties, complexe transacties of met transacties met laagbelaste jurisdicties meer onderbouwing verwacht worden. Gezien de verscheidenheid aan situaties met betrekking tot de verrekenprijsdocumentatieverplichting van artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969, is niet in zijn algemeenheid aan te geven welke elementen van het lokale dossier nooit voorhanden hoeft te zijn voor bedrijven waarvan de groep minder dan € 50 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten heeft.

De NOB verzoekt aan te geven hoe kan worden vastgesteld dat een entiteit niet wordt meegeconsolideerd enkel op grond van omvang of materieel belang, maar voor het opstellen van een landenrapport wel als groepsentiteit wordt beschouwd. De verantwoordelijkheid voor het opnemen van een entiteit die niet mee wordt geconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening enkel op grond van omvang of

materieel belang ligt bij de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep die het landenrapport opstelt. Zoals in het OESO-rapport 'Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Actionplan 13: Final Report' is aangegeven, worden alle entiteiten meegenomen in het landenrapport, ongeacht de omvang van de bedrijfsactiviteiten in de betreffende belastingjurisdictie.

11. Verzachten sanctie bij aflossingsachterstand

De leden van de fractie van de SP informeren naar de noodzaak van het verzachten van de sanctie bij aflossingsachterstanden en vragen waarom de maatregel terugwerkende kracht heeft. Verder vragen deze leden naar het aantal gevallen dat met de sanctie is geconfronteerd. Tot slot vragen deze leden hoe wordt bepaald dat het verlies van renteaftrek tijdelijk is.

Zoals in de memorie van toelichting is toegelicht, acht het kabinet de huidige sanctiebepaling te stringent. Een op enig moment aanwezige (al dan niet beperkte) aflossingsachterstand als hier wordt bedoeld, heeft tot gevolg dat het recht op renteaftrek voor de toekomst definitief vervalt. Met het verzachten van deze sanctie komt het kabinet welwillende belastingplichtigen tegemoet die door omstandigheden niet geheel of niet meer aan hun aflossingsverplichtingen hebben kunnen voldoen, maar dat op een later moment wel weer kunnen. De maatregel heeft terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2013, de datum van invoering van de aflossingseis. Zoals gezegd, wordt de huidige sanctie te stringent geacht en het ligt dan niet voor de hand deze eis in de periode tot het vervallen van de sanctie in de huidige vorm wel van toepassing te laten zijn. Gezien de ruime termijnen die gelden voordat een overgang naar box 3 aan de orde is en de beperkte tijd die is verstreken sinds invoering van de aflossingseis is de sanctie naar verwachting nog niet of nauwelijks aan de orde geweest. Er zijn daarom ook geen gevolgen te verwachten voor de voorlopige aanslag 2015. Met de voorgestelde verzachte sanctie wordt terugkeer vanuit box 3 of het aangaan van een nieuwe eigenwoninglening mogelijk. Of en hoe snel van deze mogelijkheid gebruik wordt gemaakt, zal afhangen van de persoonlijke omstandigheden van de betreffende belastingplichtige. Of het vervallen van het recht op renteaftrek tijdelijk is, hangt ervan af of, en zo ja op welke termijn, de betreffende belastingplichtige alsnog of opnieuw aan zijn aflossingsverplichtingen zal kunnen voldoen. Zodra een belastingplichtige weer een eigenwoningschuld opvoert in box 1, zal de Belastingdienst via het reguliere proces vaststellen of is voldaan aan de eisen voor renteaftrek.

De leden van de fractie van het CDA verzoeken over te gaan op een fictief aflossingsschema. Er is bij de herziening van de eigenwoningregeling met ingang van 1 januari 2013 nadrukkelijk gekozen voor de eis van ten minste annuïtair aflossen. Deze keuze hing samen met de uitvoerbaarheid van de regeling en de wens om het schuldenniveau van belastingplichtigen feitelijk terug te brengen. Met een fictief aflossingsschema is van dit laatste niet per definitie sprake. Het kabinet ziet derhalve geen reden de huidige fiscale aflossingseis op dit punt te wijzigen.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen op welke wijze wordt bepaald dat de sanctie voor een schuld met een aflossingsachterstand kan vervallen en vragen een nadere toelichting aan de hand van een voorbeeld over de uitwerking hiervan. De sanctie treedt in werking wanneer de termijnen voor het inhalen van een aflossingsachterstand van artikel 3.119e van de Wet IB 2001 niet toereikend zijn gebleken. De schuld gaat ingevolge het vierde lid van genoemd artikel dan per 1 januari van het tweede kalenderjaar, onderscheidenlijk het vierde kalenderjaar, volgend op het kalenderjaar waarin de aflossingsachterstand is ontstaan naar box 3. Om de schuld die is overgegaan naar box 3 weer als eigenwoningsschuld in box 1 te laten vallen, moet de aflossingsachterstand die aanwezig was op het moment van overgang naar box 3 worden ingehaald. Daarbij wordt in het geval van betalingsachterstanden in de zin van artikel 3.119e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 rekening gehouden met een op basis van die bepaling aangepast annuïtair schema waarin (een deel van) de aflossingsachterstand al kan zijn verwerkt.

Aan de hand van een tweetal voorbeelden wordt de in te halen achterstand nader uitgewerkt. Het eerste voorbeeld ziet op een situatie van artikel 3.119e, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 (onvoldoende betalingscapaciteit). Het tweede voorbeeld ziet op een situatie van artikel 3.119e, tweede lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 (onbedoelde fout in de betaling of berekening).

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige heeft begin 2013 een bedrag voor de eigen woning geleend van € 200.000. In 2015 is als gevolg van onvoldoende betalingscapaciteit een aflossingsachterstand ontstaan van € 5000 (op 31 december 2015 bedraagt de lening € 190.000, maar had € 185.000 moeten zijn). Deze aflossingsachterstand wordt niet tijdig ingehaald (31 december 2016). De belastingplichtige komt met de bank een nieuw annuïtair schema overeen per 1 januari 2017 uitgaande van een schuld van € 190.000 met een resterende looptijd van 26 jaar. De belastingplichtige voldoet ook niet aan dit nieuwe schema. Op 1 januari 2019 bedraagt de lening € 186.000, maar dit had € 183.000 moeten zijn. Er wordt niet tijdig een nieuw annuïtair schema overeengekomen (31 december 2019). De schuld bedraagt op 31 december 2019 € 185.000, maar had € 180.000 moeten zijn. De schuld gaat per 1 januari 2019 over naar box 3. De aflossingsachterstand op het moment van overgang naar box 3 bedraagt € 3000. De belastingplichtige kan met deze lening terugkeren naar box 1 indien hij in de box 3-periode ten minste het bedrag van € 3000 aflost op de lening.

Voorbeeld 2

Een belastingplichtige heeft begin 2013 een bedrag voor de eigen woning geleend van € 200.000. In 2015 is als gevolg van onvoldoende aflossing wegens een onbedoelde fout in de betaling of berekening een aflossingsachterstand ontstaan van € 1000 (op 31 december 2015 bedraagt de lening € 190.000, maar had € 189.000 moeten zijn). Deze aflossingsachterstand wordt niet tijdig ingehaald (31 december 2017). De schuld gaat daarom per 1 januari 2017 over naar box 3. Op dat moment bedraagt de schuld

€ 188.000, maar had € 186.000 moeten bedragen. De aflossingsachterstand op het moment van overgang naar box 3 bedraagt € 2000. De belastingplichtige kan met deze lening terugkeren naar box 1 indien hij in de box 3-periode ten minste het bedrag van € 2000 aflost op de lening.

Voor de overgang naar box 1 hoeft niet gewacht te worden tot 1 januari van het opvolgende kalenderjaar zoals de NOB in haar commentaar veronderstelt. Op het moment dat de aflossingsachterstand is ingehaald en wordt voldaan aan de eisen van artikel 3.119a, eerste lid, van de Wet IB 2001 gaat de schuld over naar box 1.

12. Imputatie SEW/BEW

De leden van de fractie van de SP vragen naar de aanleiding van de aanpassing van de imputatieregeling. Er zijn intern en extern signalen ontvangen over het in bepaalde gevallen niet geheel sluitend werken van de imputatieregeling. Omdat elk jaar meer producten tot uitkering gaan komen, wil het kabinet voorkomen dat in die gevallen een hogere vrijstelling kan worden benut dan is beoogd. Met de onderhavige wijziging wordt de tekst in overeenstemming met het doel van de imputatieregeling gebracht.

13. Benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer kapitaalverzekeringen

De leden van de fracties van de PvdA en de SP vragen naar de achtergrond van de aanpassing van de dubbele vrijstelling bij onder meer kapitaalverzekeringen voor fiscale partners. De leden van de fractie van de PvdA vragen voorts hoeveel mensen in de veronderstelling zijn dat ze een dubbele vrijstelling kunnen benutten terwijl hiervan geen sprake blijkt te zijn. Zij vragen of betere voorlichting niet toereikend zou zijn en welke rol adviseurs hierin kunnen spelen. De leden van de fractie van de SP vragen of met de maatregel geen sprake is van overmatige bevoordeling. Deze leden vragen voorts naar de samenhang met eenverdiener- en tweeverdienergezinnen.

Vaak is bij het afsluiten van een Brede Herwaarderingskapitaalverzekering, een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), een spaarrekening eigen woning (SEW) of een beleggingsrecht eigen woning (BEW), en een in samenhang daarmee aangegane schuld, uitgegaan van het op termijn kunnen benutten van een dubbele vrijstelling. Wanneer dan toch slechts eenmaal de vrijstelling kan worden benut is veelal een deel van het rendement in de uitkering belast. Bij een KEW, SEW en BEW is een voorwaarde om de vrijstelling te kunnen benutten dat de uitkering wordt aangewend voor aflossing van de eigenwoningschuld. Ook bij een Brede Herwaarderingskapitaalverzekering bestaat – hoewel dit geen fiscale eis is – vaak een koppeling tussen de uitkering en aflossing van de schuld. Omdat men veelal geen rekening heeft gehouden met voornoemde belastingheffing kunnen er onvoldoende andere middelen beschikbaar zijn om deze belastingheffing te kunnen voldoen. Voorgaande is reden het voor fiscale partners mogelijk te maken om – ook zonder feitelijke aanpassing van de begunstiging – een dubbele vrijstelling te

benutten. Er is hierbij geen sprake van overmatige bevoordeling. De uitkering is gelijk aan de situatie waarin de partners ieder als (mede-) begunstigde bij leven in de polis waren opgenomen en zij op grond daarvan ieder de helft van de uitkering zouden genieten. Als de desbetreffende belastingplichtigen voor expiratie van het betreffende product zouden onderkennen dat de dubbele begunstiging ontbreekt, hebben zij nog de mogelijkheid om het product hierop aan te passen.

In de afgelopen periode zijn veel signalen ontvangen waaruit blijkt dat de benodigde dubbele begunstiging ontbreekt. Naar inschatting gaat het dan ook om veel gevallen. Met de maatregel wordt voor deze gevallen een tegemoetkoming geboden en worden tevens administratieve lasten voor burgers en uitvoerders voorkomen voor gevallen waarin het product nog niet is geëxpireerd.

Naar verwachting zal betere voorlichting door de Belastingdienst of adviseurs geen soelaas bieden. De Belastingdienst is niet betrokken bij het afsluiten van dergelijke producten en heeft ook geen zicht op het moment van expiratie van die producten. De Belastingdienst kan daarom geen gerichte voorlichting geven. Voorlichting zou daarom vooral door adviseurs gegeven moeten worden. Het adviesmoment heeft zich echter al (ver) in het verleden voorgedaan. Bij expiratie doet zo een adviesmoment zich niet per definitie voor. Er bestaat geen samenhang van onderhavige maatregel met eenverdiener- en tweeverdienergezinnen. De mogelijkheid gebruik te maken van onderhavige tegemoetkoming is niet afhankelijk van de inkomenssituatie binnen een gezin. Het is voldoende dat er sprake is van fiscaal partnerschap. Verder blijft de vrijstelling als zodanig individueel bepaald en heeft iedere belastingplichtige ongeacht zijn gezinssituatie recht op dezelfde maximale vrijstelling.

De leden van de fractie van D66 vragen of afkoop ook valt onder uitkering bij leven. Voorts vragen zij of het klopt dat alleen een gelijke verdeling van de uitkering over de partners mogelijk is. Tot slot vragen deze leden naar de reikwijdte van het aangekondigde beleidsbesluit.

Afkoop is inderdaad een uitkering bij leven en kan als zodanig dus onder de maatregel vallen. Uiteraard kan een vrijstelling alleen worden benut als aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. Daar zal bij afkoop niet altijd sprake van zijn. Met de voorgestelde regeling is inderdaad alleen een gelijke verdeling van de uitkering over de partners mogelijk; andere verhoudingen zijn niet toegestaan. Hiermee wordt aangesloten bij de situatie zoals die doorgaans zou zijn ontstaan waarbij de partners ieder als (mede-) begunstigde bij leven in de polis waren opgenomen en zij op grond daarvan ieder de helft van de uitkering zouden genieten. Voor gevallen van voor 1 januari 2016 zal bij beleidsbesluit een vergelijkbare tegemoetkoming worden gegeven. Als voor deze gevallen de belastingaanslag over het jaar waarin de uitkering heeft plaatsgevonden onherroepelijk vaststaat, gelden de bijzondere regels voor ambtshalve vermindering zoals opgenomen in artikel 9.6 van de Wet IB 2001 met dien verstande dat uitdrukkelijk zal worden opgenomen dat

artikel 45aa, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 hierbij geen toepassing vindt.

14. Rekening houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde

De leden van de fractie van de SGP stellen een aantal vragen over de maatregel om rekening te houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde en vragen of het kabinet kan ingaan op het commentaar van de NOB.

De vragen van de leden van de fractie van de SGP en de opmerkingen van de NOB geven aanleiding tot heroverweging van deze maatregel. Ik streef ernaar volgend jaar met een oplossing te komen die beter rekening houdt met alle aspecten.

15. Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling

Voordat ik inga op de vragen over het gebruikelijkheids criterium wil ik nog even stilstaan bij doel en strekking van de werkkostenregeling, en in het bijzonder doel en strekking van de loonbelasting. De hoofdregel in de loonbelasting is en blijft dat de belasting over het loon voor rekening van de werknemer komt. Dat is gebruikelijk. Ook als een werkgever de belasting over loon van een werknemer voor zijn rekening neemt, bijvoorbeeld bij een nettoloonafpraak, levert dat volgens deze hoofdregel een voordeel voor die werknemer op waar bij hem belasting over wordt geheven. Het gebruikelijkheids criterium van de werkkostenregeling is niets meer en niets minder dan een veiligheidsklep om te beoordelen of niet ten onrechte afgeweken wordt van deze hoofdregel.

De werkkostenregeling beoogt werkgevers tot een niveau van 1,2% (sinds 2015) van de loonsom de mogelijkheid te geven om, naast de gerichte vrijstellingen, vergoedingen en verstrekkingen aan werknemers te geven zonder dat daar loonbelasting over geheven hoeft te worden en zonder dat werkgevers dat in detail op werknemersniveau hoeven vast te leggen. Boven de 1,2% van de loonsom geldt een tarief van 80%. Het gemiddelde bedrag per werknemer dat beschikbaar is voor vrije besteding is daarmee beperkt. De vrije ruimte is met name bedoeld voor loon met een gemengd karakter - dat wil zeggen voor vergoedingen en verstrekkingen met een zakelijk element maar waar de werknemer ook privévoordeel van heeft - of voor kleine loonbestanddelen zoals het kerstpakket. Ook dat is inmiddels gebruikelijk. De in het wetsvoorstel OFM opgenomen aanscherping zorgt voor een betere aansluiting bij doel en strekking van de regeling.

De leden van de fractie van de VVD lezen in de memorie van toelichting dat het aanscherpen van het gebruikelijkheids criterium de administratieve lastenverlichting in stand houdt, terwijl diverse belangengroepen en organisaties aangeven dat de aanscherping juist zal leiden tot een administratieve lastenverhoging voor werkgevers. Deze leden willen graag weten hoe het zit en vragen naar een nadere onderbouwing. Ook de leden van de fracties van de SP en D66 vragen naar een mogelijke verhoging van de administratieve lasten. Laat ik vooropstellen dat met de

invoering van de werkkostenregeling geen specifieke vastleggingen op werknemersniveau meer behoeven te worden gedaan voor vergoedingen en verstrekkingen die worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Daarin schuilt de administratieve lastenverlichting van de werkkostenregeling. De voorgestelde aanscherping die de wettekst beter laat aansluiten bij doel en strekking van de regeling, doet daar niets aan af.

De leden van de fractie van de PvdA zien in de praktijk dat oneigenlijk gebruik van de vrije ruimte wordt gemaakt door bonussen en of delen van salarissen aan te wijzen als eindheffingbestanddeel. Deze leden willen weten wat de Belastingdienst kan doen als een bestuurder betoogt dat het aanwijzen van een bonus gebruikelijk is omdat het vaak voorkomt. Een dergelijke stelling is evident onjuist: over substantiële bonussen betaalt de werknemer doorgaans zelf de belasting. De in het wetsvoorstel OFM 2016 opgenomen aanscherping biedt meer duidelijkheid en daarmee meer handvatten aan de inspecteur om oneigenlijk gebruik te bestrijden. Indien een substantieel beloningsbestanddeel waarover een werknemer doorgaans zelf de belasting voor zijn rekening neemt door een werkgever als eindheffingsbestanddeel wordt aangewezen, zal de inspecteur dit laten corrigeren.

De leden van de fractie van de PvdA vragen aan te geven welke verplichtingen werkgevers nu concreet krijgen met betrekking tot eindheffingsbestanddelen. De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of het klopt dat het aantal toetsingen voor de werkgever zal toenemen, alvorens hij een loonbestanddeel als eindheffingsbestanddeel kan aanwijzen. Voor de doorsneewerkgever verandert er niets. In het geval een werkgever substantiële beloningsbestanddelen wil aanwijzen moet hij zich afvragen of het wel gebruikelijk is om de belasting over dat bestanddeel niet voor rekening van zijn werknemer te laten, maar als eindheffingsbestanddeel aan te wijzen. Deze vraag dient een werkgever zich ook op dit moment al te stellen, het aantal toetsingen door de werkgever blijft dus gelijk.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het aanwijzen wel controleerbaar is voor de Belastingdienst. Op dit punt verandert er voor de Belastingdienst door de voorgenomen maatregel niets.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre de Belastingdienst rekening houdt met de Wet normering topinkomens en actief zoekt naar overtreding van die wet. De Belastingdienst heeft geen taak met betrekking tot de Wet normering topinkomens en zoekt niet actief naar overtreding van die wet. Wel geeft de Belastingdienst geen zekerheid vooraf over gevolgen voor de loonheffingen als sprake is van wijzigingen van beloningen die nietig of vernietigbaar zijn, bijvoorbeeld als ze strijdig zijn met dwingendrechtelijke bepalingen. Overigens is het ongebruikelijk om substantiële beloningsbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. De Belastingdienst treedt handhavend op tegen dit soort

aanwijzingen. Hierdoor is het niet mogelijk de systematiek van de werkkostenregeling te gebruiken om de normen uit de Wet normering topinkomens te ontlopen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de voorgestelde maatregel geschikt is om ontwijking van de Wet normering topinkomens en om tariefarbitrage te voorkomen. Het kabinet is van mening dat de voorgenomen maatregel de inspecteur een steviger handvat biedt om ontwijking en tariefarbitrage tegen te gaan. Het gebruikelijkheids criterium is een open norm die nog relatief nieuw is. De komende jaren zal dit criterium steeds meer handen en voeten krijgen in de uitvoeringspraktijk en de jurisprudentie. Het hoort bij het karakter van een open norm dat deze in de loop van de tijd nader wordt ingevuld. De voordelen van een open norm zijn dat de norm flexibel kan meebewegen met een veranderende tijdsgeest en dat veelal administratieve lasten laag zijn. Deze voordelen wegen ruimschoots op tegen de onwennigheid die zich kan voordoen vlak na de introductie van een open norm. Alhoewel het voorkomen van tariefarbitrage wellicht niet in alle gevallen mogelijk is, geeft het gebruikelijkheids criterium de inspecteur een goed handvat achteraf op te treden. Hierbij moet in gedachten worden gehouden dat geen enkele wettelijke bepaling elke ontwijking daarvan volledig kan voorkomen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar een appreciatie van het alternatieve voorstel waarmee de NOB misbruik van de werkkostenregeling zou willen voorkomen. In dit kader vragen deze leden welke nadelen er zijn aan het door de NOB voorgestelde alternatief. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen naar een oordeel over het voorstel van de NOB.

Het kabinet acht het voorstel van de NOB niet uitvoerbaar. In het voorstel wordt het mogen aanwijzen van een loonbestanddeel afhankelijk gemaakt van de vraag of de werkgever met het loonbestanddeel uitsluiten of nagenoeg beoogt om de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid. In het algemeen zijn alle loonbestanddelen een beloning voor de arbeid van een werknemer. Uitgaande van het voorstel van de NOB zou echter onderscheid moeten worden gemaakt naar de mate waarin dat het geval is (minimaal 90%, dan wel minder dan 90%). Verder blijft het onduidelijk wanneer er sprake zou zijn van een "rechtstreekse" beloning en wanneer niet. Uit het voorstel van de NOB blijkt niet hoe de Belastingdienst er achter kan komen met welk oogmerk de werkgever een loonbestanddeel vergoedt of verstrekt. Het werkelijke motief van de werkgever zal ingeval in de uitvoeringspraktijk discussie ontstaat lastig, zo niet onmogelijk zijn te bewijzen. Het voorstel van de NOB bevat een opsomming van loonbestanddelen die in ieder geval mogen worden aangewezen. Welke loonbestanddelen *niet* mogen worden aangewezen is niet uit het voorstel van de NOB af te leiden. Het voorstel is een verruiming van de mogelijkheden loonbestanddelen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. Naar verwachting worden hierdoor de mogelijkheden voor oneigenlijk gebruik van de WKR vergroot.

De leden van de fractie van het CDA vinden het onlogisch dat het aanwijzen van een vergoeding of verstrekking van een bepaalde omvang door de werkgever als eindheffingsbestanddeel gebruikelijk moet zijn in plaats van de omvang van de vergoeding of verstrekking als zodanig.

Het onderscheid tussen de gebruikelijkheid van het aanwijzen en de gebruikelijkheid van het vergoeden of verstrekken als zodanig is van belang voor de loonbestanddelen die wel gebruikelijk zijn om te vergoeden of verstrekken, maar waarbij het ongebruikelijk is dat de werkgever de eventueel verschuldigde belasting voor zijn rekening neemt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij maandloon. Het is zeer gebruikelijk om maandloon te betalen, maar het is ongebruikelijk dat de werkgever de belasting over dit maandloon voor zijn rekening neemt. Het is naar het oordeel van het kabinet niet meer dan vanzelfsprekend dat de werknemer de belasting over zijn maandloon verschuldigd is en het zou juist onlogisch zijn als maandloon zou kunnen worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe een werkgever kan nagaan wat andere werkgevers aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Daarbij noemen deze leden het voorbeeld van een werkgever die zijn werknemers een fiets verstrekt en vragen zij hoe deze werkgever er achter moet komen hoeveel andere werkgevers ook een fiets aan hun werknemers verstrekken en deze fiets als eindheffingsbestanddeel aanwijzen. Ook vragen deze leden of er sprake is van een cirkelredenering, omdat wat gebruikelijk is mede wordt bepaald door de vraag of de werkgever (en andere werkgevers) het bestanddeel aanwijzen. De leden van de fractie van het CDA vragen tevens of het kabinet de verduidelijking van het gebruikelijkheids criterium wil heroverwegen, omdat zij vrezen dat het aanwijzen van bonussen legaal zou worden indien veel werkgevers dit daadwerkelijk doen. Een werkgever is altijd in staat om een vergelijking te maken tussen zijn eigen werknemers en een vergelijking met werknemers van andere werkgevers is niet verplicht. In de memorie van toelichting is slechts aangegeven dat *in ieder geval* wordt voldaan aan het gebruikelijkheids criterium, als de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen gebruikelijk is in vergelijking met de collega's van een werknemer en in vergelijking met vergelijkbare werknemers bij andere werkgevers. Het is niet noodzakelijk een vergelijking met andere werkgevers te maken, maar als er een vergelijking met andere werkgevers kan worden gemaakt is dit een handvat voor een werkgever om te beoordelen of het gebruikelijk of ongebruikelijk is een vergoeding of verstrekking aan te wijzen. In twijfelgevallen kan de werkgever afstemmen met de Belastingdienst of er indicaties zijn over de gebruikelijkheid van een aanwijzing bij andere werkgevers. Verder is er geen sprake van een cirkelredenering. Het gebruikelijkheids criterium geldt voor hetgeen op het moment van aanwijzing gebruikelijk is, en dat kan niet van het ene op het andere moment veranderen. De Belastingdienst kan immers door handhavend op te treden voorkomen dat het aanwijzen van bepaalde loonbestanddelen gebruikelijk wordt.

Hoge bonussen mogen niet worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel, omdat dit ongebruikelijk is. Een werkgever die desondanks een substantiële bonus aanwijst, kan een correctieverplichting of naheffingsaanslag van de inspecteur verwachten waardoor de aanwijzing wordt teruggedraaid. Hierdoor kan het niet gebruikelijk worden.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de verduidelijking van het gebruikelijkheidscriterium zich verhoudt tot de tot nu toe gehanteerde safe haven van € 2400 per werknemer en of deze safe haven blijft bestaan. De grens van € 2400 per werknemer die in het Handboek Loonheffingen 2015 wordt genoemd, is een doelmatigheidsgrens die door de Belastingdienst wordt gehanteerd in verband met risicogericht handhaven. De voorgestelde verduidelijking van het gebruikelijkheidscriterium heeft geen gevolgen voor deze doelmatigheidsgrens.

16. Aanpassen vpb-plicht overheidsondernemingen

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar het houden van een commanditair belang in een besloten commanditaire vennootschap (CV). Deze leden vragen waarom deze maatregel nu wordt genomen en hoe deze maatregel moet worden gezien in relatie tot een eerdere opmerking van het kabinet dat van (lagere) overheden terughoudendheid wordt verwacht waardoor geen specifieke antimisbruik regelingen zijn genomen. Tijdens het parlementaire proces van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is een vraag gesteld over publiekrechtelijke rechtspersonen die als commandiet participeren in een CV. Ook is tijdens het implementatietraject gebleken dat het regelmatig voorkomt dat een overheidsonderneming een belang houdt in een besloten CV. Deze structuur heeft zonder aanvullende wettelijke maatregelen tot gevolg dat die overheidsondernemingen niet onder de vennootschapsbelastingplicht vallen, terwijl dat wel de bedoeling van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is. In dat kader heb ik tijdens de parlementaire behandeling dan ook het voornemen van deze wetswijziging aangekondigd over deze reeds voorkomende juridische vormgeving van onderdelen van (mede-) overheden.¹² Er is daarom ook geen sprake van een koerswijziging, waarnaar deze leden vragen, waarin 'misbruik' door Nederlandse overheden nu al wordt verondersteld. Het is een maatregel die de bedoeling van de wet versterkt. Ik sta dan ook nog steeds achter de door deze leden geciteerde uitspraak die door mij is gedaan tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Vpb-plicht overheidsondernemingen betreffende de terughoudendheid die van (mede-)overheden mag worden verlangd ten aanzien van de uitholling van de winstgrondslag. Bij overheidsondernemingen die op dit moment een CV in hun juridische structuur hebben opgenomen, is in beginsel immers ook geen sprake van 'misbruik' of uitholling van de winstgrondslag. Omdat met de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen publiekrechtelijke rechtspersonen en stichtingen en verenigingen zoveel mogelijk gelijk worden behandeld, heb ik de

¹² Kamerstukken I 2014/15, 34003, D, p.13.

positie die ik voor publiekrechtelijke rechtspersonen heb ingenomen ten aanzien van het houden van een commanditair belang, nu ook ingenomen voor stichtingen en verenigingen. Hiermee wordt bereikt dat ook de overheidsstichtingen en – verenigingen op gelijke wijze als de publiekrechtelijke lichamen worden behandeld. Bovendien verwacht het kabinet niet dat er veel reeds bestaande stichtingen en verenigingen zijn die door deze maatregel getroffen worden.

Deze leden vragen vervolgens naar overgangsrecht zodat eventuele resultaten die zijn opgebouwd voor de inwerkingtreding van deze wetsaanpassing buiten beschouwing blijven. Overgangsrecht is in dit kader niet noodzakelijk. De systematiek van de wet zorgt namelijk voor de gevraagde compartimentering. Als vennootschapsbelastingplicht ontstaat, moet een openingsbalans opgesteld worden. Uit de fiscale jurisprudentie vloeit voort dat op de openingbalans alle (tot de onderneming behorende) bezittingen en schulden staan voor de waarde in het economische verkeer. Doordat de openingsbalans wordt opgesteld naar de waarde in het economisch verkeer blijven eventuele resultaten die zijn opgebouwd voor aanvang van de belastingplicht reeds buiten beschouwing.

Onder het drijven van een onderneming wordt volgens dit wetsvoorstel mede verstaan het zijn van een medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming, voor zover dit niet opkomt uit effectenbezit. Deze leden vragen voorts naar de term 'effectenbezit' als bedoeld in het voorgestelde onderdeel c in artikel 4 van de Wet Vpb 1969. Voor de term 'effectenbezit' is aansluiting gezocht bij artikel 17a, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. In de parlementaire behandeling bij dit artikel is destijds aangegeven dat dit begrip conform het algemeen gangbare spraakgebruik opgevat dient te worden en dat voorts aansluiting kan worden gezocht bij de definitie die wordt gegeven in artikel 1, onder a van de Wet Toezicht Effectenverkeer, alwaar effecten worden omschreven als:

- “1. aandelenbewijzen, schuldbrieven, winst- en oprichtersbewijzen, optiebewijzen, warrants, en soortgelijke waardepapieren;
2. rechten van deelgenootschap, opties, rechten op overdracht op termijn van zaken, inschrijvingen in aandelen- en schuldregisters, en soortgelijke, al dan niet voorwaardelijke rechten;
3. certificaten van waarden als hiervoor bedoeld;
4. receptissen van waarden als hiervoor bedoeld.”¹³

Ook vragen deze leden in dit kader naar de afbakening van het begrip “medegerechtigde”. De NOB vraagt hier eveneens naar. Voor het begrip “medegerechtigde” kan aansluiting gezocht worden bij artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Onder het begrip valt dus in elk geval niet het sec houden van aandelen. Dit vloeit ook voort uit de bewoording “voor zover dit niet opkomt uit effectenbezit”. Omdat opties op aandelen ook als effecten kunnen worden omschreven, vallen opties ook niet onder de term “medegerechtigde”. Winstdelende leningen zoals bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001, vallen evenmin hier onder.

¹³ Kamerstukken I 2003/04, 29034, B, p.2.

Deze leden vragen bovendien nog of bij deze wijziging het criterium "normaal vermogensbeheer" een rol speelt. Voor het zijn van medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming is het criterium van "normaal vermogensbeheer" niet van belang. Relevant is of de besloten CV een onderneming drijft of niet. Indien eenmaal is vastgesteld dat de besloten CV een onderneming drijft, wordt de medegerechtigde tot het vermogen van deze onderneming ook gezien als het drijven van een onderneming door het publiekrechtelijke lichaam.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar een toelichting op een aantal aspecten voor de voorgestelde splitsing- en fusiefaciliteit voor gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries. Zij vragen allereerst of de problematiek (van afrekening bij samenvoeging of splitsing) zich ook bij andere bestuurslagen dan genoemde publiekrechtelijke rechtspersonen kan voordoen. De NOB stelt een vergelijkbare vraag. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, is het doel van het opnemen van de onderhavige splitsing- en fusiefaciliteit om de met regelmaat voorkomende bestuurlijke herindelingen en herschikkingen niet fiscaal te belemmeren en om te voorkomen dat hiervoor van geval tot geval per afzonderlijke herindeling of herschikking maatwerk nodig is. Bij deze meest voorkomende situaties waarbij sprake is van een overgang van rechten en verplichtingen is duidelijk wettelijk geregeld hoe de herindelingen en herschikkingen worden vormgegeven. Bestuurlijke herindelingen zijn bij wet geregeld. Voor een herschikking tussen ministeries is een koninklijk besluit noodzakelijk. De fiscale wetgeving kan hier dan bij aansluiten. Bij de overige rechtsvormen, zoals openbare lichamen met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid is dit minder eenduidig geregeld. Om complexe fiscale wetgeving te voorkomen, zijn deze vormen buiten het huidige wetsvoorstel gehouden. Mijn verwachting is bovendien dat deze rechtsvormen slechts in uitzonderlijke gevallen belastbare stille reserves zullen hebben, omdat deze in de regel geen onderneming drijven of, als zij wel een onderneming drijven, gebruik kunnen maken van een vrijstelling. Om deze redenen blijf ik bij de huidige afbakening van de faciliteit tot gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries. Voorstaande doet echter niet af aan mijn mening dat vanuit bestuurlijk oogpunt ingegeven herindelingen en herschikkingen fiscaal gefaciliteerd moeten worden. Mochten deze gevallen zich toch voordoen dan zal bekeken worden of, en zo ja hoe, dit gefaciliteerd kan worden.

Verder vragen de leden van de fractie van de ChristenUnie of de verkrijgende partij ook een partij kan zijn die nieuw ontstaat als gevolg van de herindeling of de herschikking. De NOB stelt een vergelijkbare vraag. Dit kan ik bevestigen. In veel gevallen zal bij samenvoeging van bijvoorbeeld gemeenten een nieuwe gemeente, veelal met een nieuwe naam, worden opgericht. De voorgestelde tekst staat toe dat ook in die gevallen de faciliteit kan worden toegepast (indien uiteraard aan de voorwaarden is voldaan). Tot slot verzoeken de leden om een reactie op de vraag van de NOB wat de fiscale gevolgen zijn als ondernemingsactiviteiten na de herindeling of herschikking bij de verkrijgende partij niet langer kwalificeren als een

ondernemingsactiviteit dan wel zijn vrijgesteld. Ten aanzien van de vermogensbestanddelen die na de herindeling of herschikking niet langer behoren tot een onderneming en daarmee dus naar de onbelaste sfeer zijn overgegaan, zal over de daarin vervatte stille en eventuele fiscale reserves moeten worden afgerekend. Dit geldt ook voor subjectief vrijgestelde activiteiten. De stille reserves in vermogen dat wel overgaat naar de belaste sfeer van de verkrijgende partij kunnen (indien aan de door de minister te stellen voorwaarden is voldaan) wel zonder afrekening worden doorgeschoven.

17. Growkits en kweekvloeistoffen

De leden van de fractie van de SP vragen zich af waarom er geen budgettaire aspecten zijn verbonden aan het belasten van de growkits en kweekvloeistoffen tegen het algemene btw-tarief. De budgettaire gevolgen van de maatregel zijn van zeer beperkte omvang en daardoor niet relevant voor het lastenkader.

Verder wordt gevraagd hoe het kabinet in het licht van deze ontwikkeling staat tegenover het extra belasten van bijvoorbeeld softdrugs. Op grond van Europees recht kunnen verboden middelen niet in de belastingheffing worden betrokken (o.a. uitspraak van het Europese Hof van Justitie inzake Happy Family, 5 juli 1988, C-289/86). Daardoor is het niet mogelijk deze softdrugs in de heffing te betrekken. Growkits en kweekvloeistoffen zijn geen verboden goederen, waardoor over deze goederen wel belasting kan worden geheven.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of het niet logischer is om deze growkits net als paddo's te verbieden. Dat is geen fiscale vraag, daarom laat ik deze onbeantwoord. Growkits zijn nu niet verboden waardoor deze net als alle andere goederen op een normale wijze in de btw-heffing dienen te worden betrokken.

18. Verlaging tarief energiebelasting lokaal opgewekte duurzame energie

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen waarop de verlaging van 1,5 cent per kWh voor duurzaam lokaal opgewekte energie is gebaseerd en waarom niet is gekozen voor een volledige vrijstelling van de energiebelasting voor energiecoöperaties. De leden van de fractie van de SP vragen of een nog lager tarief niet een extra stimulans is voor de energiecoöperatie en vragen waarom de regeling niet meer gepromoot wordt door het kabinet. Het kabinet ziet geen reden voor een verruiming die groter is dan de verruiming die nu wordt voorgesteld. De voorgestelde verlaging is namelijk gebaseerd op het voorstel van de voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord voor een gezamenlijke aanpak door de verschillende partijen die betrokken zijn bij het Energieakkoord om de regeling van het verlaagde tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie een impuls te geven. Deze voorgestelde aanpak is tweeledig. De sector zal zich inzetten voor een kostenverlaging van projecten van energiecoöperaties en actief zijn achterban motiveren om nieuwe projecten te starten. Het kabinet draagt aan deze aanpak bij door per 1 januari 2016 de tariefsverlaging te verhogen van 7,5 cent per kWh naar

9,0 cent per kWh. De voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord is ervan overtuigd dat met deze voorgestelde aanpak en het commitment van alle partijen er een werkend kader ontstaat. En verdere verruiming vind ik daarom geen kostenefficiënte besteding van belastinggeld.

De leden van de fractie van de SP willen weten waarom het tarief voor energiecoöperaties niet gelijkgesteld wordt aan het tarief van de grote bedrijven of de middelgrote bedrijven en vragen welke budgettaire gevolgen en invloed op vereenvoudiging dat zou hebben. Het Belastingplan 2016 bevat reeds een verruiming van het lagere tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie zoals die is voorgesteld door de voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord. Daarmee komt het tarief voor leden van energiecoöperaties van 3,020 cent per kWh in 2016 (12,02 cent minus 9 cent) reeds lager uit dan het tarief voor bedrijven in de tweede schijf van 4,996 cent per kWh. Verder zal een aanpassing niet leiden tot vereenvoudiging doordat de maatregel nog steeds zou moeten worden vormgegeven als een tariefsverlaging voor de leden van de coöperatie. De budgettaire gevolgen waarnaar deze leden vragen zouden afhankelijk zijn van welk tarief zou worden gehanteerd.

De leden van de fractie van de SP vragen aan welke criteria een energiecoöperatie moet voldoen om in aanmerking te komen voor een lager tarief en of de omvang een criterium is. Voor de aanwijzing van energiecoöperaties gelden de volgende criteria. De energiecoöperatie moet juridisch en economisch eigenaar zijn van de productie-installatie waarvoor de aanwijzing wordt aangevraagd en de installatie moet uitsluitend gebruikt worden voor de opwekking van elektriciteit door middel van hernieuwbare energiebronnen. Daarnaast mag zowel voor de opwekking van de elektriciteit, als voor de productie-installatie geen van rijkswege financiële tegemoetkoming of subsidie ontvangen worden. Verder mogen leden die ondernemer zijn in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet voor meer dan twintig procent in de coöperatie deelnemen. De grootte van een energiecoöperatie is geen criterium om in aanmerking te komen voor het verlaagde tarief.

19. Teruggaafregeling voor aardgas als brandstof voor vaartuigen

De leden van de fractie van de SP vragen naar voorbeelden van vaartuigen die onder de teruggaafregeling voor aardgas voor vaartuigen gaan vallen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de veerboot naar Texel.

20. Uitzondering partnerbegrip bij stiefkinderen

De leden van de fractie van de SP vragen of er geen alternatief is voor de uitzondering op het partnerbegrip voor stiefkinderen, omdat het kabinet vereenvoudiging bepleit en deze maatregel geen vereenvoudiging is. Ik ben het met de leden van de fractie van de SP eens dat deze maatregel geen vereenvoudiging inhoudt. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft echter

geoordeeld¹⁴ dat in het partnerbegrip geen onderscheid mag worden gemaakt tussen eigen kinderen en stiefkinderen. Dit betekent dat een wetswijziging geboden is. Vanzelfsprekend is bij de vormgeving van deze maatregel de eenvoud en uitvoerbaarheid niet uit het oog verloren. Zo is onderzocht of de Belastingdienst in staat is bij de vaststelling van het partnerschap (en dus niet op verzoek van een burger) te constateren dat sprake is van aanverwantschap. Dit is tot mijn spijt niet mogelijk. De Belastingdienst maakt gebruik van de basisregistratie personen. Daarin wordt weliswaar geregistreerd welke personen op hetzelfde adres wonen, maar niet of – anders dan bij eigen kinderen - onder die personen ouders met stiefkinderen zijn. Dit leidt ertoe dat een verzoek van de burger aan de Belastingdienst noodzakelijk is om in aanmerking te komen voor deze uitzondering op het partnerbegrip.

21. Lijfswang in geval van civiele vordering

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het middel van lijfswang wel effectief is als de schuldenaar naar het buitenland is verhuisd. Zolang de schuldenaar in het buitenland verblijft kan de ontvanger zijn lijfswangbevoegdheid inderdaad doorgaans niet effectueren. In de praktijk blijkt echter dat personen die in Nederland geprofitteerd hebben van belastingontwijking of belastingfraude en naar het buitenland zijn vertrokken, op een zeker moment weer in Nederland verschijnen omdat hun wortels daar liggen en er nog familie in Nederland woont. Op dat moment kan de ontvanger met een vonnis tot lijfswang in de hand direct in actie komen. Overigens sluit de lijfswangbevoegdheid de inzet van andere invorderingsinstrumenten, zoals internationale bijstand bij de invordering, niet uit. Daarnaast heeft de bevoegdheid tot het toepassen van lijfswang ook een belangrijke preventieve werking.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom de bestaande regelingen met betrekking tot gijzeling niet voldoen. De bestaande lijfswangbevoegdheid is beperkt tot de belastingschuldige of, indien de belastingschuldige een lichaam is, de bestuurder of vereffenaar van het lichaam. De ontvanger mist de bevoegdheid om lijfswang toe te passen ingeval er geen sprake is van een belastingschuld maar van een civiele vordering, zoals de vordering uit onrechtmatige daad op de malafide belastingadviseur uit het voorbeeld in de memorie van toelichting.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet uiteen te zetten wanneer het volgens haar gepast is om lijfswang te gebruiken en wanneer niet, en of zij bereid is de noodzakelijke vereisten in de wet op te nemen. Door de bepalingen met betrekking tot lijfswang van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering van overeenkomstige toepassing te verklaren, is het kader waarbinnen de ontvanger van de lijfswangbevoegdheid gebruik maakt naar de mening van het kabinet voldoende wettelijk gewaarborgd. In het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering wordt aan

¹⁴ ABRvS 1 juli 2015, gevoegde zaken nr. 201407312/1/A2 en 201407315/1/A2; ECLI:NL:RVS:2015:2052.

toepassing van lijfswang onder meer de eis gesteld dat (1) een ander dwangmiddel onvoldoende uitkomst zal bieden en (2) het belang van de schuldeiser toepassing van lijfswang rechtvaardigt. Daarnaast is het wettelijke kader beleidsmatig nader ingevuld in de Leidraad Invordering 2008. De Leidraad stelt onder meer als aanvullende voorwaarde voor het toepassen van lijfswang: de aannemelijkheid dat er middelen tot betaling of verhaal aanwezig zijn, het redelijkerwijs materieel verschuldigd zijn van de schuld en de toestemming (voor het verzoek om een rechterlijk vonnis) tot het uitoefenen van lijfswang door het Ministerie van Financiën. Het kabinet meent dan ook dat aanvullende regels in de IW 1990 niet nodig zijn.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe vaak het middel van lijfswang is ingezet. Vooraf zij opgemerkt dat het middel van lijfswang een ultimatum remedium is, hetgeen inhoudt dat dit middel pas wordt ingezet als alle andere dwanginvorderingsmiddelen zijn uitgeput

Tevens is van belang dat vooraf toestemming voor het instellen van een lijfswangprocedure dient te worden gevraagd aan het Ministerie van Financiën. In het afgelopen decennium heeft het Ministerie van Financiën in totaal 13 keer een dergelijke toestemming verleend. In de negentiger jaren van de vorige eeuw lag het aantal overigens aanzienlijk hoger.

De leden van de fractie van de SP vragen een inschatting van het toekomstige gebruik van het middel van lijfswang. Omdat van het middel van lijfswang zeer terughoudend gebruik wordt gemaakt, schat ik in dat de ontvanger deze nieuwe bevoegdheid slechts sporadisch zal inzetten.

De leden van de fractie van de SP vragen op welke manier kan worden ingegrepen wanneer lijfswang niet nodig is gebleken en welke mogelijkheden de schuldenaar heeft wanneer er naar zijn mening onterecht lijfswang is toegepast. Lijfswang wordt slechts toegepast als er een rechterlijk vonnis aan ten grondslag ligt. De burgerlijke rechter toetst derhalve in alle gevallen de noodzaak tot inzet van dit ingrijpende dwangmiddel. Tegen het vonnis van de rechtbank is hoger beroep en beroep in cassatie mogelijk. Mocht pas na aanvang van de gijzeling blijken dat lijfswang niet nodig is, dan kan de schuldenaar zich tot de ontvanger of, opnieuw, tot de burgerlijke rechter wenden met het verzoek tot ontslag uit de gijzeling. De schuldenaar zal onder meer uit de gijzeling worden ontslagen als hij alsnog zijn schuld betaalt of als toepassing van een ander dwangmiddel alsnog redelijkerwijs uitkomst kan bieden.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe vaak de belastingadviseur van het voorbeeld in de memorie van toelichting transacties heeft weggesluisd en hoeveel inkomsten de staat is misgelopen door deze belastingadviseur. Het is mij niet bekend hoe vaak de betreffende belastingadviseur vermogen heeft weggesluisd. In de

fraudezaak die aan de vordering van de ontvanger op de belastingadviseur ten grondslag ligt, is de staat in totaal circa € 55 miljoen aan (vennootschaps)belasting misgelopen. De belastingadviseur is, vanwege zijn aandeel in de fraude en in de opbrengst ervan, door de rechter veroordeeld tot een schadevergoeding aan de ontvanger van circa € 17 miljoen. De ontvanger heeft het grootste deel van dit bedrag nog niet kunnen innen wegens gebrek aan dwanginvorderingsmogelijkheden.

22. Aanscherping disculpatiemogelijkheid

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe groot de budgettaire derving zou zijn geweest indien de aanscherping van de disculpatiebepaling in artikel 40 van de IW 1990 achterwege zou zijn gebleven. De exacte omvang van de budgettaire derving die wordt voorkomen is niet bekend, omdat onzeker is hoeveel aandeelhouders zich met de handel in vennootschappen met stille en fiscale reserves bezighouden. Ervaringen in het verleden wijzen uit dat het gedeerde bedrag per geval echter dusdanig zal zijn dat er sprake is van een forse derving.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het mogelijk is om dit soort fraude door handel in vennootschappen met stille en fiscale reserves in de strafrechtelijke sfeer intensiever aan te pakken. Op grond van de fiscale wetgeving is het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte vennootschapsbelasting fiscaal beboetbaar en is in voorkomende gevallen ook het opleggen van een gevangenisstraf door de strafrechter mogelijk. Deze sancties zijn toepasbaar op de verkoper van de aandelen als bewezen wordt dat deze verkoper beschouwd kan worden als 'medepleger', dus dat het ook aan hem is te wijten dat de vennootschap, waarvan hij de aandelen niet langer houdt, opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of bevestigd kan worden dat de strijd tegen dit soort fiscale trucage speerpunt wordt van het nieuwe team zeer vermogende personen. De ongewenste handel in vennootschappen met stille en fiscale reserves komt niet alleen voor bij zeer vermogende personen. In die zin staat de bestrijding ervan naast en in zekere zin los van de aanpak van zeer vermogende personen. In daartoe aanleiding gevende gevallen zal het nieuwe team de zeer vermogende personen die zich van ongewenste handel in vennootschappen bedienen uiteraard aanpakken.

23. Commentaar NOB

Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen

De NOB en het RB verzoeken de hiervoor genoemde maatregel al eerder in werking te laten treden zodat deze ook van toepassing is op de aangifte over het jaar 2015. Zij vragen voorts om indien dit niet mogelijk is de huidige termijnen op te rekken tot het moment van doen van aangifte. Voorts vraagt het RB waarom er geen terugwerkende kracht aan de maatregel is gegeven.

Het is om proces technische redenen niet meer mogelijk om de voorgestelde wijziging in het aangifteprogramma voor het belastingjaar 2015 te verwerken. Voor de daaraan voorafgaande jaren kan de informatieverstrekking uiteraard niet meer via de aangifte plaatsvinden. Om die reden kent de maatregel ook geen terugwerkende kracht. De huidige termijnen van artikel 3.119g van de Wet IB 2001 sluiten voor wat betreft het verstrekken van gegevens over een nieuwe lening al aan bij het moment van doen van aangifte over het kalenderjaar waarin de lening tot stand gekomen is. Daarbij geldt als uiterste datum 31 december van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin die lening tot stand gekomen is. Voor wat betreft het verstrekken van gegevens omtrent wijzigingen in leningen is de huidige termijn inderdaad korter dan de termijn voor het doen van aangifte. Voor die gevallen (die steeds betrekking hebben op de periode tot en met 31 december 2015) zal de termijn bij beleidsbesluit worden opgerekt tot en met uiterlijk 31 december van het jaar volgend op het jaar waarin de wijziging zich heeft voorgedaan.

De NOB vraagt of de sanctie van uitsluiting van de schuld als eigenwoningschuld indien niet alle aangewezen gegevens worden verstrekt proportioneel is. De eis van artikel 3.119a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 wijzigt niet als gevolg van onderhavig wetsvoorstel. Het stellen van de eis dat er enkel sprake is van een eigenwoningschuld als aan de bedoelde informatieverstrekking wordt voldaan, acht het kabinet als zodanig proportioneel. Het gaat hier immers om schulden die veelal zijn afgesloten bij de eigen besloten vennootschap of bij een familielid. Voor dergelijke geldverstrekkers bestaat geen standaardverplichting tot informatieverstrekking aan de Belastingdienst zoals geldt indien de geldverstrekker bijvoorbeeld een bank is. Bovendien gaat het hierbij in de regel niet om een lening bij een derde, maar bij een gelieerde partij. Een goede en volledige informatieverstrekking is daardoor van wezenlijk belang om het recht op renteaftrek te kunnen vaststellen en controleren.

Verder vraagt de NOB voor welke periode de renteaftrek wordt uitgesloten wanneer niet aan de informatieplicht is voldaan. De sanctie van tijdelijk verlies van renteaftrek zoals is opgenomen in de huidige, tot en met 31 december 2015 geldende, bepaling komt met het voorgestelde artikel 3.119g van de Wet IB 2001 juist te vervallen. In de memorie van toelichting is aangegeven dat de aangifte zo wordt ingericht dat alle vragen moeten worden doorlopen voordat men renteaftrek in de aangifte kan claimen. Het doen van aangifte leidt daarmee automatisch tot het voldoen aan de informatieverplichting. Dit is ook de reden dat de afzonderlijke sanctie komt te vervallen. Bovendien zal worden getracht de gegevens die een belastingplichtige vanaf het belastingjaar 2016 in de aangifte vermeldt over de betreffende schuld in latere belastingjaren zo veel mogelijk voor in te vullen in de aangifte zodat de belastingplichtige deze gegevens slechts hoeft te controleren, en expliciet goed te keuren of aan te passen wanneer zich in het betreffende kalenderjaar wijzigingen met betrekking tot de schuld hebben voorgedaan. De door

de NOB genoemde aftrekbeperking als gevolg van het te beperkt verstrekken van informatie kan zich dan ook vanaf de aangifte over 2016 niet meer voordoen.

Step-up voor grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing

De NOB vraagt om bevestiging dat met het ontgaan of uitstellen van belastingheffing als bedoeld in het eerste, tweede en vierde lid van artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965, wordt bedoeld op het ontgaan van Nederlandse dividendbelasting. De NOB vraagt of ook andere Nederlandse belastingen hieronder vallen zoals inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting.

Met het ontgaan of uitstellen van belastingheffing wordt alleen bedoeld op Nederlandse dividendbelasting.

De NOB vraagt om bevestiging dat een juridische fusie van een Nederlandse vennootschap in een andere Nederlandse vennootschap of een (in het buitenland gevestigde) buitenlandse vennootschap geen belastbaar feit is voor de heffing van dividendbelasting. Dit kan worden bevestigd.

De NOB geeft in overweging om eenzelfde step-up regeling als thans voorgesteld in te voeren voor de grensoverschrijdende omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlands lichaam.

Het kabinet kan zich in beginsel vinden in de gedachte om ook bij een grensoverschrijdende omzetting te voorzien in een step-up. Het kabinet heeft echter de voorkeur om de fiscale aspecten van een grensoverschrijdende omzetting gelijktijdig te regelen met de civielrechtelijke aspecten. In dit kader wijst het kabinet op het voorontwerp grensoverschrijdende omzetting van kapitaalvennootschappen dat de Minister voor Veiligheid & Justitie in voorbereiding heeft. Het uiteindelijke wetsvoorstel zal ingaan op de fiscale behandeling van een grensoverschrijdende omzetting.

De NOB is van mening dat nog onvoldoende duidelijk is hoe het gestorte kapitaal van een Nederlandse verkrijger wordt bepaald bij een grensoverschrijdende "onzakelijke" juridische fusie of splitsing. In dat geval geldt niet de waarde in het economische verkeer van de verkregen vermogensbestanddelen. De NOB verzoekt om toe te lichten of het gestorte kapitaal van de splitsende c.q. wegfuserende vennootschap dan dient te worden herrekend naar Nederlandse maatstaven om op basis daarvan het gestorte kapitaal van de verkrijgende Nederlandse vennootschap te bepalen. Het gestorte kapitaal dient in deze situaties naar Nederlandse maatstaven te worden bepaald.

Tevens stelt de NOB dat in de situatie waarbij een buitenlands lichaam aandelen houdt in een Nederlandse vennootschap en dit buitenlandse lichaam in het kader van een juridische fusie of splitsing die aandelen overdraagt aan een Nederlandse vennootschap, er geen step-up geldt. Volgens de NOB gaat er, indien in deze situatie in de relatie tussen de buitenlandse aandeelhouder en de Nederlandse dochters een inhoudingsvrijstelling gold (op basis van de nationale wet of een verdrag), geen Nederlandse claim verloren en verzoekt om aanpassing van de wettekst op dit punt.

De dividendbelasting wordt geheven volgens een objectief systeem. Voor de dividendbelasting gaat het er om of er vanuit de vennootschap bezien sprake is van een opbrengst. Verder wordt de waarde van het gestorte kapitaal vastgesteld ongeacht de positie van de aandeelhouder. Een subjectief systeem zou hierbij ook leiden tot uitvoeringsproblemen, beursgenoteerde ondernemingen kennen immers niet al hun aandeelhouders. Of er over een opbrengst daadwerkelijk geheven kan worden, bijvoorbeeld door het al dan niet van toepassing zijn van een inhoudingsvrijstelling, staat dan ook los van de bepaling van de waarde van het gestorte kapitaal. In de hiervoor geschetste situatie kan er dus niet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de overgegangene Nederlandse aandelen.

Aanscherping disculpatiemogelijkheid

De NOB heeft twijfels bij de proportionaliteit van de voorgestelde aanscherping van de disculpatiemogelijkheid in sommige gevallen, bijvoorbeeld in de situatie van verkoop van aandelen van een vennootschap waarvan de bezittingen voor 30 tot 50 procent bestaan uit beleggingen. Artikel 12a van de Wet Vpb 1969 is in dat geval niet van toepassing, maar artikel 40 van de IW 1990 wel. Het kabinet erkent dat de voorgestelde wijziging van de disculpatiebepaling een zekere grofheid in zich heeft, waardoor het kan voorkomen dat een verkoper van aandelen geconfronteerd wordt met een aansprakelijkstelling waarbij geen disculpatie mogelijk is, terwijl de vennootschapsbelastingclaim pas ontstaat na verkoop van de aandelen. Het kabinet heeft hiervoor gekozen met het oog op een doeltreffende en goed uitvoerbare regeling ter bestrijding van de ongewenste handel in vennootschappen. Een belangrijke overweging daarbij is dat de verkoper van aandelen waar de NOB op doelt nog steeds aansprakelijkheid kan voorkomen door zich ervan te verzekeren met een bonafide koper in zee te gaan en door, bij twijfel daarover, zekerheid voor de voldoening van de latente belastingclaim te eisen.

De NOB geeft aan dat zij een fundamentele bezinning mist op de vraag waarom thans afstand genomen wordt van de eerdere welbewuste keuze om een disculpatiemogelijkheid op te nemen. De wetgever heeft destijds bij invoering en wijziging van artikel 40 van de IW 1990 beoogd een maatregel in te voeren die enerzijds oneigenlijk gebruik bij de handel van vennootschappen met stille en fiscale reserves voorkomt en anderzijds voldoende bescherming biedt aan bonafide verkopers van aandelen. Inmiddels is, mede op basis van de nadere invulling van de disculpatiebepaling door de Hoge Raad¹⁵, gebleken dat er onvoldoende balans is tussen beide doelen: de preventieve werking enerzijds en de bescherming van bonafide verkopers anderzijds. Met de voorgestelde wijziging beoogt het kabinet het evenwicht te herstellen waarbij tevens oog wordt gehouden voor de belangen van bonafide verkopers. In geval van stille reserves en kostenegaliseringsreserves is de disculpatiemogelijkheid vanaf zes maanden na verkoop van de aandelen behouden.

¹⁵ HR 8 augustus 2014, nr. 13/04659, ECLI:NL:HR:2014:2150, en HR 27 juni 2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525.

Hierdoor kan de verkoper zijn risico op aansprakelijkheid uitsluiten door slechts gedurende zes maanden zekerheid te eisen.

De NOB vraagt of nog wel in alle gevallen gebruik kan worden gemaakt van de gerichte vrijstellingen, nu het gebruikelijkheids criterium ook voor de gerichte vrijstellingen geldt.

Ook het huidige gebruikelijkheids criterium geldt in theorie al voor de gerichte vrijstellingen en dit levert in de praktijk geen enkel probleem op. Voor zover een vergoeding of verstrekking onder een gerichte vrijstelling valt, is het namelijk per definitie gebruikelijk om deze aan te wijzen. In de regel zullen werkgevers namelijk loonbestanddelen aanwijzen, indien dit tot gevolg heeft dat een vrijstelling geldt en er dus geen belasting meer over het betreffende loonbestanddeel hoeft te worden betaald.

Het is voor de NOB niet duidelijk waarom in de voorgestelde tekst niet wordt gerefereerd aan het tarief van 52 procent, aangezien tariefsarbitrage zich alleen bij dit tarief kan voordoen.

De systematiek van de werkkostenregeling houdt in dat een werkgever niet meer per werknemer alle vergoedingen en verstrekkingen hoeft te administreren. Hierdoor zijn de administratieve lasten van werkgevers gedaald. Nu niet meer alle vergoedingen en verstrekkingen per werknemer hoeven te worden geadministreerd, is ook niet uit de administratie van een werkgever in detail af te leiden welke vergoedingen en verstrekkingen zijn gegeven aan een werknemer wiens loon onder het tarief van 52 procent valt. Daarom is het niet mogelijk om in de wettekst hierbij aan te sluiten, zonder de administratieve lastenverlichting geheel of gedeeltelijk terug te draaien. De overige opmerkingen van de NOB inzake de werkkostenregeling zijn al eerder bij het beantwoorden van de vragen aan de orde gekomen.

De NOB vraagt zich af of de voorgestelde wijziging ook daadwerkelijk de beoogde verruiming van artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, ten derde en artikel 8f, eerste lid, onderdeel f (bedoeld zal zijn onderdeel a), van de Wet Vpb 1969 tot gevolg heeft. In de huidige wettekst is bepaald dat (voor het bepalen van de winst) voordelen bij de dienstverlener niet meegenomen hoeven te worden, indien die voordelen voortvloeien uit een dienstverleningsovereenkomst en de activiteiten bij de dienstafnemer buiten aanmerking zouden blijven ingevolge de zogenoemde overheidstakenvrijstelling als bedoeld in artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, respectievelijk artikel 8f, eerste lid, onderdeel b van de Wet Vpb 1969. Zoals de NOB aangeeft is met onderhavige wijziging bedoeld de vrijstelling ook van toepassing te verklaren voor gevallen waar de activiteiten bij de dienstafnemer wel voldoen aan de omschrijving van een overheidstaak waarmee niet in concurrentie wordt getreden maar deze (als die door de dienstafnemer zelf zouden zijn verricht) buiten aanmerking van de overheidstakenvrijstelling zouden zijn gebleven omdat de dienstafnemer met die activiteiten geen onderneming drijft. Met de voorgestelde wijziging wordt dit beoogd te bereiken. Anders dan de NOB lijkt te suggereren, wordt

dit doel ook bereikt door middel van de voorgestelde wijziging. Dit wordt vorm gegeven door in de wettekst de eis dat de winst buiten aanmerking zou blijven ingevolge artikel 8e, eerste lid, onderdeel b respectievelijk artikel 8f, eerste lid, onderdeel b te verwijderen. Er wordt enkel nog verwezen naar activiteiten als bedoeld in artikel 8e, eerste lid, onderdeel b, en artikel 8f, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Hierdoor wordt sec gekeken naar de omschrijving van de activiteiten en is, anders dan in de oude formulering, niet meer relevant of met die activiteiten een onderneming wordt gedreven. Deze formulering geniet mijn voorkeur boven de door de NOB in haar commentaar voorgestelde tekst omdat deze aanmerkelijk korter is en naar de mening van het kabinet tot hetzelfde eindresultaat leidt.

De NOB grijpt dit wetsvoorstel verder aan om een ander punt dat verband houdt met de uitwerking van artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969, onder de aandacht te brengen. De NOB stipt aan dat de quasi-inbestedingsvrijstelling niet geldt voor diensten verricht tussen een houdster- en een dochtermaatschappij, indien de houdster meer dan één aandeelhouder heeft. Dit is juist. Opzet van de vrijstellingen is zo dat de quasi-inbestedingsvrijstelling alleen geldt in situaties waarin uiteindelijk 100 procent wordt gehouden door één publiekrechtelijk overheidslichaam. Voor de situatie waarbij meerdere gemeenten deelnemen in een privaatrechtelijk overheidslichaam moet gekeken worden of de samenwerkingsvrijstelling uitsluitel biedt. In het door de NOB geschetste geval kan gebruik worden gemaakt van de samenwerkingvrijstelling indien de houdster- en dochtermaatschappij een fiscale eenheid aangaan. Over de samenwerkingsvrijstelling stelt de NOB eveneens een vraag. De NOB vraagt aandacht voor een vrijstelling ten aanzien van activiteiten die de deelnemers in een samenwerkingsverband verrichten voor het samenwerkingsverband. Een dergelijke vrijstelling bestaat niet. Indien een onderneming van een gemeente een dienst verricht voor het samenwerkingsverband, zie ik geen reden deze vrij te stellen. Als deze dienst direct aan de andere participerende gemeenten was verleend was deze immers ook niet vrijgesteld.

24. Commentaar RB

Het RB gaat in zijn reactie in op het onderwerp pensioen in eigen beheer. Hierover heeft op 24 september 2015 een algemeen overleg in de Tweede Kamer plaatsgevonden. Daarin heb ik toegezegd om vóór de kerst op de tijdens het algemeen overleg gestelde vragen in te gaan en de mogelijkheid van het afschaffen van het pensioen in eigen beheer nader uit te werken. Ik zal in deze brief ook ingaan op de overwegingen van het RB in zijn reactie op het pakket Belastingplan 2016.

Vereenvoudiging fiscaal procesrecht; massaal bezwaar en prejudiciële vragen

Zowel het RB als de NOB vragen of ook een belastingplichtige kan verzoeken om toepassing van de massaalbezwaarregeling. Er staat nu en straks niets eraan in de weg dat (groepen van) individuen verzoeken om de massaalbezwaarregeling toe te

passen. Gelet op de organisatie die dit bij de Belastingdienst vergt, dient de uiteindelijke beslissing daartoe naar mijn mening aan de Belastingdienst te zijn voorbehouden. Bovendien herhaal ik dat de Belastingdienst, die de bezwaarschriften ontvangt, bij uitstek in staat is om te kunnen beoordelen of een bepaalde rechtsvraag massaal wordt opgeworpen.

Het kabinet is verheugd dat ook de NOB het een verbetering vindt dat ook zogenoemde 'gemengde' bezwaren voortaan onder de massaalbezwaarregeling vallen. Vervolgens constateert de NOB terecht dat bij zogenoemde gemengde bezwaren tweemaal uitspraak op bezwaar wordt gedaan, eenmaal collectief op het geschil over de rechtsvraag en eenmaal individueel op de overige geschilpunten. Dit is inderdaad een verandering ten opzichte van de huidige wet- en regelgeving waarop de jurisprudentie van de Hoge Raad betrekking heeft.

In de memorie van toelichting heb ik aangekondigd dat bezwaarschriften ook elektronisch via een webformulier kunnen worden ingediend zodra dit technisch mogelijk is. De wenselijkheid daarvan wordt door mij dan ook volledig onderschreven, dit in reactie op een vraag van de NOB.

Het RB geeft aan dat de selectie van de uit te procederen zaken in het lopende massaal bezwaar over het forfaitaire rendement dat wordt toegepast voor de berekening van het box 3-inkomen heeft plaatsgevonden in overleg met de brancheorganisaties. Overleg met de brancheorganisaties wordt ook door de Belastingdienst gewaardeerd. Ik zie geen reden waarom dit onder de voorgestelde regeling anders zou zijn. Evenmin zie ik aanleiding om dit overleg wettelijk vast te leggen. Daarbij speelt in het bijzonder dat – zoals eerder is aangegeven naar aanleiding van een vraag van de leden van de fractie van D66 – procesvertegenwoordiging in belastingzaken niet verplicht is en ook niet verplicht wordt bij een massaalbezwaarprocedure. De stelling van de NOB dat bij massaal bezwaar niet altijd een adviseur betrokken is, is dan ook zonder meer correct. Sterker nog, in het algemeen is bij verreweg de meeste fiscale geschillen geen adviseur betrokken. Dit weerhoudt belastingplichtigen geenszins ervan om hun rechten uit te oefenen en dit zal ook onder de voorgestelde massaalbezwaarregeling niet anders zijn, integendeel. In dat kader herhaal ik graag dat een massaalbezwaarprocedure gepubliceerd wordt op www.belastingdienst.nl en dat op die website tevens nadere informatie verstrekt zal worden, juist om de kenbaarheid van die procedure voor belastingplichtigen zo groot mogelijk te laten zijn.

Het RB vraagt naar de vergoeding van kosten van de bezwaarprocedure. Deze kosten kan de inspecteur meenemen in een te maken afspraak over de tegemoetkoming in de proceskosten en vergoeding van het griffierecht. Ook hier geldt dat de inspecteur in afwijking van de wettelijke regeling kan afspreken dat deze kosten worden vergoed ook als de belastingplichtige uiteindelijk in het ongelijk

gesteld wordt. Voor de bulk van de belastingplichtigen, die eenvoudig kunnen meeliften op de uitkomst van de massaalbezwaarprocedure, zie ik geen reden om een uitzondering op de wettelijke regels te maken. Deze uitzondering bestaat ook niet onder de huidige regeling, zodat mijns inziens van een verslechtering geen sprake is.

De rechtsvraag is onherroepelijk beantwoord als er geen nationale rechtsmiddelen meer kunnen worden aangewend. De NOB heeft gelijk dat in voorkomende gevallen belastingplichtigen daarna – en onder die voorwaarde - de rechtsvraag nog kunnen voorleggen aan het EHRM. Juist om een ieder in de gelegenheid te stellen de gang naar het EHRM te maken, doet de inspecteur collectief uitspraak nadat de nationale rechter de rechtsvraag onherroepelijk heeft beantwoord.

Het kabinet ziet niet in dat bekendmaking van de collectieve uitspraak door kennisgeving daarvan in de Staatscourant en op de website van de Belastingdienst onevenwichtig zou zijn. Anders dan de NOB lijkt te veronderstellen, dient de belastingplichtige nu ook individueel bezwaar te maken indien hij wenst mee te doen aan een massaalbezwaarprocedure. Dit verandert niet. Het kabinet stelt enkel voor om de publicatie van de collectieve uitspraak - die nu plaatsvindt in "een van overheidswege uitgegeven blad of een dag-, nieuws- of huis-aan-huisblad" – te moderniseren. Daarnaast wijst het kabinet de NOB erop dat ook nu geen beroep kan worden ingesteld tegen de collectieve uitspraak (artikel 25a, negende lid, van de AWR). Ook wat dat betreft verandert er dus niets.

Het RB maakt een opmerking over de termijn voor het doen van uitspraak op de niet-geselecteerde bezwaarschriften. Daarbij lijkt sprake van een misverstand. Laat ik voorop stellen dat de inspecteur uitsluitend individueel uitspraak doet als hij geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld. Alleen dan moeten de individuele belastingaanslagen en beschikkingen verminderd worden. De enige wijziging op dit punt in de voorgestelde regeling is dat de termijn voor het doen van uitspraak wordt gesteld op zes maanden. Het voorstel lijkt mij dan ook een aanzienlijke verbetering voor belastingplichtigen, waarbij de voorgestelde termijn, gelet op het feit dat het bij toepassing van de massaalbezwaarregeling per definitie over grote aantallen gaat, mij alleszins redelijk voorkomt.

Op een vraag van de NOB naar het verlenen van uitstel van betaling voor bezwaren die worden aangemerkt als massaal bezwaar antwoordt het kabinet dat daarvoor dezelfde regels gelden als voor 'gewone' bezwaren. Dit betekent dat in de regel op verzoek uitstel van betaling verleend wordt.

Het kabinet is verheugd dat het RB positief is over de voorgestelde prejudiciële regeling, in het bijzonder in combinatie met de massaalbezwaarregeling. Het kabinet bevestigt desgevraagd dat er geen wettelijke voorwaarden worden gesteld aan de

anderen dan partijen die in de gelegenheid worden gesteld om schriftelijke opmerkingen te maken en daarover gehoord kunnen worden. Evenals in het civiele recht is de inrichting van een prejudiciële procedure aan de Hoge Raad gelaten. Het is dan ook de Hoge Raad die kan besluiten tot het houden van afzonderlijke zittingen voor partijen en voor derden. Ook het besluit om al dan niet tot publicatie over te gaan – het RB vraagt daarnaar in het bijzonder in de situatie dat de Hoge Raad afziet van de beantwoording van een voorgelegde rechtsvraag – is aan de Hoge Raad. Het kabinet onderschrijft echter de wenselijkheid van publicatie van de relevante stukken, ook als de voorgelegde rechtsvraag niet tot een prejudiciële beslissing leidt.

Het RB vraagt verder nog naar de kostenvergoeding in een prejudiciële procedure. Zoals aangekondigd zal het Besluit proceskosten bestuursrecht daarvoor inderdaad worden aangepast met ingang van 1 januari 2016. Het kabinet is voornemens om voor wat betreft de toe te kennen punten in een prejudiciële procedure aan te sluiten bij de toe te kennen punten in cassatie.

Schorsende werking hoger beroep bij toeslagen

Het RB vraagt hoeveel zaken worden voorgedragen voor hoger beroep bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

Gemiddeld genomen zijn er jaarlijks 400 hogerberoepszaken waarvan er circa 50 tot 75 worden geïnitieerd door de Belastingdienst/Toeslagen. In ongeveer twee derde deel van de gevallen gaat de Belastingdienst/Toeslagen met succes in hoger beroep. Voor het oordeel of de voorgestelde maatregel wel proportioneel is, is naar mijn mening niet alleen het aantal zaken van betekenis. Het ontbreken van schorsende werking betekent dat de Belastingdienst/Toeslagen met enige regelmaat grote bedragen moet uitbetalen aan doorgaans onvermogende burgers. Als de Belastingdienst/Toeslagen in het hoger beroep alsnog in het gelijk wordt gesteld levert dat vaak problemen op: zowel voor de Belastingdienst om de ten onrechte uitbetaalde bedragen weer terug te halen als voor de burger zelf als die problemen heeft om het geld weer terug te betalen. Schorsende werking van het hoger beroep zou dit voorkomen. Het zou niet alleen een vereenvoudiging opleveren maar ook voorkomen dat de Staat het risico loopt dat ten onrechte uitbetaalde bedragen niet meer geïncasseerd kunnen worden.

Overigens heeft de Belastingdienst/Toeslagen in het verleden diverse malen geprobeerd om via een voorlopige voorziening de rechter te vragen om schorsende werking. Deze verzoeken zijn echter steeds door rechters afgewezen in verband met het ontbreken van een spoedeisend belang.

Het RB merkt op dat het voorgestelde artikel 20, tweede lid, van de IW 1990 bepaalt dat lijfswang kan worden toegepast op bestuurders, vereffenaars en thans ook beleidsbepalers van lichamen, waarbij in feite een omkering van de bewijslast geldt. De bestuurder, vereffenaar of beleidsbepaler moet bewijzen dat het niet aan hem is te wijten dat de belastingsschuld niet door het lichaam zelf is voldaan. Het RB stelt

voor om de bewijslast anders te verdelen en de bestuurder, vereffenaar of beleidsbepaler pas te gijzelen als de ontvanger aannemelijk heeft gemaakt dat het (mede) aan die persoon is te wijten dat het lichaam de belasting niet heeft betaald. Ik wijs erop dat de bewijslast waarop het RB doelt niet ziet op de vraag of is voldaan aan de voorwaarden voor gijzeling (eerste toets), maar slechts op de vraag of de bestuurder gegijzeld kan worden als er voldaan is aan de voorwaarden voor gijzeling (tweede toets). Voor de eerste toets, namelijk de vraag of voldaan is aan de voorwaarden voor gijzeling, ligt de bewijslast bij de ontvanger. De ontvanger moet bijvoorbeeld aannemelijk maken dat toepassing van een ander dwangmiddel onvoldoende uitkomst zal bieden en dat het belang van de ontvanger toepassing van lijfswang rechtvaardigt. Als lijfswang door de rechter wordt toegestaan en de belastingschuldige een lichaam is, dan vindt een tweede toets plaats, namelijk de vraag of de bestuurder voor de belastingschuld van het lichaam gegijzeld mag worden. Daarbij is het aan de bestuurder om aannemelijk te maken dat het niet aan hem is te wijten dat de belastingschuld van het lichaam niet is voldaan. De bestuurder kan zich als het ware disculperen. Het kabinet is van mening dat de bewijslast op deze wijze redelijk is verdeeld en wijst er nadrukkelijk op dat beide vragen aan toetsing door de burgerlijke rechter onderhevig zijn. Het RB geeft aan dat toepassing van artikel 20 van de IW 1990 alleen aan de orde is *'indien er geen andere, minder vergaande, dwangmiddelen voorhanden zijn en in gevallen waarin bovendien het maatschappelijke en fiscale belang toepassing van lijfswang rechtvaardigen'*. Op verzoek van het RB kan ik bevestigen dat hier sprake is van cumulatieve voorwaarden.

Daarnaast vraagt het RB wat wordt verstaan onder *'een maatschappelijk belang dat lijfswang rechtvaardigt'*. Onder maatschappelijk belang kan bijvoorbeeld worden verstaan het belang van een effectieve aanpak van belastingfraude waarbij degene die zich daarmee heeft verrijkt niet de dans ontspringt.

Tevens verzoekt het RB om aan te geven wanneer er sprake is van een fiscaal belang. Hoe groot dient de belastingschuld te zijn om lijfswang te rechtvaardigen? Er is geen grensbedrag waarboven lijfswang pas is gerechtvaardigd. Of lijfswang is gerechtvaardigd wordt bepaald aan de hand van alle omstandigheden van het geval, waarbij de hoogte van het fiscale belang een factor is.

Aanscherping disculpatiemogelijkheid

Het RB neemt aan dat de term *'herinvesteringsreserve'* in het algemeen deel van de memorie van toelichting onjuist is, en vraagt om een verklaring of verduidelijking. Anders dan in de artikelsgewijze toelichting, waarin aangegeven wordt voor welke reserves de disculpatiebepaling nog wel geldt, wordt in het algemeen deel van de memorie van toelichting vermeld voor welke reserves de disculpatiemogelijkheid niet langer geldt. Dit is onder meer het geval bij de herinvesteringsreserve. De term herinvesteringsreserve in het algemeen deel is dus juist.

Het RB vraagt om toe te lichten waarom er bij de wijziging van artikel 40, eerste lid, van de IW 1990 slechts sprake zou zijn van een verduidelijking en niet van een inhoudelijke wijziging. Het kabinet is van mening dat het hier een verduidelijking betreft omdat de wetgever bij de totstandkoming van genoemd artikel 40 niet bedoeld heeft om rechtspersonen van aansprakelijkheid uit te sluiten. Wel is het zo dat de Hoge Raad zich tot op heden nog niet heeft uitgelaten over de reikwijdte van artikel 40 van de IW 1990 en bestaat er derhalve nog geen definitieve duidelijkheid over de reikwijdte van de huidige tekst.

Het RB constateert dat de disculpatie nu wordt beperkt tot de vennootschapsbelasting die is verschuldigd over – kortweg gezegd – de (stille) reserves die betrekking hebben op vermogensrechten en roerende en onroerende zaken, waardoor het niet meer mogelijk is voor een verkopende aandeelhouder om zich te disculperen voor de vennootschapsbelasting die niet op deze reserves ziet. Daarmee wordt in feite een aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelasting gecreëerd voor deze aandeelhouder, aldus het RB. Het RB verneemt graag of dat de bedoeling van de wetgever is geweest bij de thans voorgestelde wijziging. De aansprakelijkheid van verkopers van aandelen is reeds vastgelegd in artikel 40 van de IW 1990. De wetgever creëert derhalve niet een nieuwe aansprakelijkheid en breidt de bestaande aansprakelijkheid niet uit. Alleen de mogelijkheden tot vrijwaring voor aansprakelijke verkopers wordt beperkt.

Het RB stelt dat een beperking van de disculpatiemogelijkheid eerst aan de orde is als (i) het bestaande arsenaal aan mogelijkheden voor de Belastingdienst geen soelaas biedt, (ii) het om grote aantallen gaat en (iii) het om een groot financieel belang gaat. Het RB vraagt om een nadere motivering op dit punt. De huidige tekst van artikel 40 van de IW 1990 biedt voor de Belastingdienst onvoldoende soelaas omdat verkopers van aandelen op redelijk eenvoudige wijze de indruk kunnen wekken dat aan de door de Hoge Raad¹⁶ geformuleerde voorwaarden voor disculpatie is voldaan, waardoor de aansprakelijkheidsprocedure een tijdrovende klus voor de Belastingdienst is geworden. Bovendien verliest de bepaling met de invulling van de disculpatiebepaling door de Hoge Raad een deel van haar preventieve werking, waardoor de Belastingdienst naar verwachting veel vaker dan voorheen tot aansprakelijkstelling over zal moeten gaan. De financiële belangen die met de handel in vennootschappen met stille en fiscale reserves gepaard gaan zijn doorgaans groot, zoals onder meer blijkt uit onderzoeken die destijds hebben geleid tot invoering van artikel 40 van de IW 1990.

Experimenteerbepaling

Op dit moment beraadt het kabinet zich over een te houden experiment bij de heffing of de inning van belastingen. Dit betreft de inzet van een app. Verder kan ik

¹⁶ HR 8 augustus 2014, nr. 13/04659, ECLI:NL:HR:2014:2150, en HR 27 juni 2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525.

toezeggen dat bij elk experiment de rechtsbescherming gewaarborgd zal worden en dat de belastingplichtige nimmer verplicht is om mee te werken. Mijns inziens is dit laatste al uitdrukkelijk vastgelegd door het wettelijke vereiste dat de belastingplichtige instemt.

Rechtsbescherming

Het RB wijst op het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State, getiteld "Analyse van enige verschillen in rechtsbescherming en rechtspositie van de justie in het strafrecht en in het bestuursrecht".¹⁷ De rechtsbescherming van belastingplichtigen is naar mijn mening een groot goed dat mijn voortdurende aandacht heeft. Het genoemde advies heeft niet specifiek betrekking op de fiscale boeten, maar beslaat een veel breder terrein. De regie over eventuele vervolgstappen ligt dan ook bij de Minister van Veiligheid en Justitie, naar wie ik het RB graag verwijs.

Het RB merkt op dat uit de memorie van toelichting blijkt dat de aanscherping van het gebruikelijkheids criterium van de werkkostenregeling inhoudt dat het aanwijzen van een vergoeding (of verstrekking) als eindheffingsloon op zich gebruikelijk moet zijn. Het RB is van mening dat deze uitleg niet rechtstreeks uit de voorgestelde wettekst volgt en dat er sprake is van een discrepantie tussen wettekst en toelichting.

Uit de voorgestelde wettekst vloeit voort dat niet alleen het betalen of verstrekken van een loonbestanddeel gebruikelijk moet zijn, maar ook het aanwijzen daarvan. Dit blijkt uit de zinsnede "die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden *in de regel worden aangewezen*". Als niet het aanwijzen van een loonbestanddeel, maar het betalen of verstrekken ervan gebruikelijk moest zijn, dan had er in de wettekst gestaan: "die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden *in de regel worden vergoed of verstrekt*".

Soms is een loonbestanddeel op zichzelf wel gebruikelijk, maar is het niet gebruikelijk om dit loonbestanddeel aan te wijzen. Het meest voor de hand liggende voorbeeld is het maandloon. Het is zeer gebruikelijk om aan werknemers elke maand een salaris te betalen voor de in die maand gewerkte uren. In de regel betaalt de werknemer zelf loonbelasting over zijn maandloon, dit wordt door zijn werkgever op zijn bruto maandloon ingehouden. Het is ongebruikelijk om het maandloon aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.

Volgens het RB is bij de invoering van de werkkostenregeling meermaals toegelicht dat behoudens in de wet uitgesloten vergoedingen en verstrekkingen alle vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel kunnen worden aangewezen. Het RB verzoekt om nader toe te lichten waarom het niet langer gebruikelijk is om maandloon en bonussen aan te wijzen als eindheffingsloon. In de memorie van toelichting staat dat het ongebruikelijk is om maandloon en hoge bonussen aan te wijzen als eindheffingsloon. Dit is altijd al ongebruikelijk geweest.

¹⁷ Stcrt. 2015, nr. 30280.

Een lage bonus kan onder omstandigheden gebruikelijk zijn, bijvoorbeeld een kleine gratificatie voor een werknemer die een extra prestatie heeft geleverd. Bij de invoering van de werkkostenregeling is inderdaad aangegeven dat in principe alle vergoedingen en verstrekkingen kunnen worden aangewezen, maar hierbij is steeds opgemerkt dat wel moet worden voldaan aan het gebruikelijkheidscriterium. Het RB vraagt hoe de aanscherping van het gebruikelijkheidscriterium zich verhoudt tot het noodzakelijkheidscriterium voor de vergoeding of verstrekking van gereedschappen, computers en mobiele communicatiemiddelen. In dit kader vraagt het RB of voor de vergoeding en verstrekking van noodzakelijke gereedschappen e.d. mag worden aangenomen dat de aanwijzing van deze vergoedingen en verstrekkingen gebruikelijk is.

Indien is voldaan aan het noodzakelijkheidscriterium vloeit daaruit voort dat er ook aan het gebruikelijkheidscriterium is voldaan. Het is dan niet nodig om nog apart aan het gebruikelijkheidscriterium te toetsen. In de regel zullen werkgevers immers alle kosten (inclusief eventueel verschuldigde belastingen) voor hun rekening nemen als het gaat om gereedschappen, computers en mobiele communicatiemiddelen die noodzakelijk zijn voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Het noodzakelijkheidscriterium beperkt zich bovendien tot de werkelijke kosten van bepaalde voorzieningen. Voor eventuele bovenmatigheden geldt het gebruikelijkheidscriterium onverkort.

Het RB merkt op dat werkgevers, behoudens afspraken uit cao's en de afspraken uit de eigen arbeidsvoorwaarden, doorgaans niet beschikken over kengetallen over vergoedingen en verstrekkingen die door andere werkgevers in de regel worden aangewezen als eindheffingsloon. Voor die gevallen moet de werkgever volgens het RB de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen toetsen aan de redelijkheid. De redelijkheid acht het RB een onvoldoende onderscheidend criterium om te bepalen of het gebruikelijk is om een bepaalde vergoeding of verstrekking aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel.

In de paragraaf over het aanscherpen van het gebruikelijkheidscriterium uit de memorie van toelichting staat een aantal factoren die van belang zijn en die een werkgever kan gebruiken om te toetsen of zijn vergoedingen en verstrekkingen de gebruikelijkheidstoets doorstaan. Een vergelijking maken met andere werkgevers is één van de mogelijkheden die een werkgever heeft bij het toepassen van het gebruikelijkheidscriterium. Alhoewel een werkgever niet precies zal weten wat andere werkgevers aan vergoedingen en verstrekkingen aanwijzen, is er in de regel wel degelijk enige kennis bij een werkgever in huis over de arbeidsvoorwaarden bij zijn concurrentie. Het is bijvoorbeeld een feit van algemene bekendheid dat veel werkgevers hun werknemers een kerstpakket geven waarover de werknemer geen belasting hoeft te betalen. In de laatste alinea van de toelichting bij het gebruikelijkheidscriterium wordt de redelijkheid genoemd in het kader van de situatie dat vergelijken met andere werkgevers niet mogelijk is, omdat een vergelijkbare situatie zich nergens anders voordoet. In de uitzonderingssituatie van een unieke werkgever die niet vergelijkbaar is met andere werkgevers, zal in plaats

van een vergelijking met andere werkgevers de redelijkheid een factor zijn. Dit is expliciet in de toelichting opgenomen om te voorkomen dat dergelijke werkgevers vanwege het ontbreken van vergelijkingsmateriaal betogen dat al hun vergoedingen en verstrekkingen gebruikelijk zijn.

Het RB vraagt waarom niet is gekozen voor een maatregel die de aanwijzing als eindheffingsloon uitsluit voor bepaalde loonbestanddelen (artikel 31, lid 4 Wet op de loonbelasting 1964) of voor gevallen waarin tariefarbitrage het doorslaggevende doel is van de aanwijzing als eindheffingsloon.

Een nieuwe lijst met loonbestanddelen die niet mogen worden aangewezen als eindheffingsloon, zal de administratieve lastenverlichting en keuzevrijheid die de werkkostenregeling heeft gebracht weer grotendeels teniet doen. Bij het aanscherpen van het gebruikelijkheids criterium is daarom gekozen voor een wijziging waarmee het karakter van de werkkostenregeling en de vrije ruimte behouden blijft. Indien blijkt dat de werkgever vanwege tariefarbitrage een loonbestanddeel heeft aangewezen, zal dit zeker een rol spelen bij de beoordeling of de aanwijzing gebruikelijk is. Het motief van een werkgever is echter zeer lastig te bewijzen, waardoor het niet uitvoerbaar is om wettelijk alle gevallen uit te sluiten waarin tariefarbitrage het motief was. Een werkgever kan overigens wel als vuistregel hanteren dat een aanwijzing waarschijnlijk discussie met de Belastingdienst oplevert als hij alleen aanwijst met het oog op tariefarbitrage.

Btw-vrijstelling medische diensten

Het RB vraagt of de recente jurisprudentie inzake de btw-vrijstelling voor medische diensten en de daarop aangekondigde verruiming van het uitvoeringsbeleid gevolgen heeft voor de wetgeving. Als jurisprudentie dwingt tot wijzigingen in het toepassingsgebied van een wettelijke regeling en daardoor uitvoeringsbeleid en wetgeving evident niet meer met elkaar stroken is een aanpassing van de wetgeving zonder meer de aangewezen weg. Dat geldt ook in dit geval. Wel dient daarbij zorgvuldig te worden gekeken naar de meest passende vormgeving gegeven het nagestreefde beleid en ten einde een robuuste regeling over te houden die niet opnieuw kwetsbaar is.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes