

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2027)

Memorie van toelichting

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN.....	18
1. Inleiding.....	18
2. Algemene toelichting maatregelen.....	19
2.1 Wijziging van de inkomstenbelasting inzake de betaalbarekoopregeling.....	19
2.2 Maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied.....	21
2.3 Bewaarplicht opting-in.....	24
2.4 Afschaffing eerstedagsmelding.....	25
2.5 Aanpassing afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk.....	27
2.6 Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling.....	29
2.7 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2.....	31
2.8 Aanpassing groepsbegrip bij een kwalificerend lidmaatschapsrecht.....	33
2.9 Aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes.....	33
2.10 Herziening nultarief oorlogsschepen.....	34
2.11 Aanpassing begripsbepalingen motorrijtuigenbelasting.....	35
2.12 Aanpassing productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO ₂ -heffing industrie.....	38
2.13 Wettelijke verankering voorzitterschap van de Waarderingskamer.....	40
2.14 Wijzigingen in de Wet op de accijns.....	40
2.15 Wijzigingen delegatiegrondslag vermogenstoetsuitzonderingen voor toeslagen.....	46
2.16 Rechtsbescherming decentrale belastingen.....	48
2.17 Herstel omissie belasting- en invorderingsrente onderlinge overlegprocedures.....	51
2.18 Delegatiebepaling in de AWR.....	52
2.19 Verruiming van de vrijstelling voor oldtimers in de motorrijtuigenbelasting.....	52
2.20 Gedeeltelijk vervallen Fiscale vereenvoudigingswet 2017.....	54
3. Budgettaire aspecten.....	55
4. Grenseffecten.....	56

5.	EU-aspecten.....	56
6.	Doenvermogen.....	56
7.	Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven.....	61
8.	Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen.....	62
9.	Advies en consultatie.....	63
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING.....	64

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. Het is voor de meeste maatregelen in dit wetsvoorstel wenselijk dat ze per 1 januari 2027 in werking treden. Dit wetsvoorstel bevat de volgende maatregelen:

- wijziging van de inkomstenbelasting inzake de betaalbarekoopregeling;
- maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied;
- bewaarplicht opting-in;
- aanpassing afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk;
- aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling;
- samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2;
- aanpassing groepsbegrip bij een kwalificerend lidmaatschapsrecht;
- aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes;
- herziening nultarief oorlogsschepen;
- aanpassing van de begripsbepalingen bestelauto en vrachtauto in de motorrijtuigenbelasting;
- aanpassing productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO₂-heffing industrie;
- wettelijke verankering voorzitterschap van de Waarderingskamer;
- wijzigingen in de Wet op de accijns (WA);
- technische wijzigingen delegatiegrondslag vermogenstoetsuitzonderingen voor toeslagen;
- herstel omissie matiging belasting- en invorderingsrente onderlinge overlegprocedures;
- delegatiebepaling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR);
- vervroegen van de vrijstelling voor oldtimers in de motorrijtuigenbelasting; en
- gedeeltelijk vervallen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

Het onderhavige wetsvoorstel is zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2027 in werking moeten treden of vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Het gaat hierbij doorgaans niet om maatregelen met een budgettair effect.

Verzamelwetsvoorstellen

Het onderhavige wetsvoorstel is een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel en voldoet aan de criteria uit de notitie Verzamelwetgeving¹ en de Aanwijzingen voor de regelgeving.² In het onderhavige wetsvoorstel is sprake van thematische of uitvoeringstechnische samenhang. Het wetsvoorstel bestaat uit verschillende maatregelen die op zichzelf te klein zijn om afzonderlijk als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het is op

¹ Kamerstukken I 2010/11, 32500 VI, M.

² Aanwijzing 6.4 van de Aanwijzingen voor de regelgeving: Toelaatbaarheid verzamelwetten (kcbn.nl).

voorhand niet de verwachting dat een van de onderdelen van dit wetsvoorstel dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn op onderwerp en maatregel gerangschikt. Vanaf paragraaf 2 wordt per maatregel in het wetsvoorstel een toelichting gegeven. In die paragraaf wordt ook per maatregel ingegaan op de doelmatigheid, de doeltreffendheid en de uitvoeringsgevolgen van de maatregel.

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsmaatregel er naar verwachting in zal slagen om het gestelde beleidsdoel te bereiken. Uiteengezet wordt *hoe* en *in welke mate* de in te zetten instrumenten naar verwachting bijdragen aan het realiseren van het doel. De doelmatigheid is de mate waarin dat tegen zo laag mogelijke kosten gebeurt en hoe dat in verhouding staat tot de gestelde doelen. Het kan gaan om budgettaire gevolgen, maar ook om maatschappelijke gevolgen of uitvoeringskosten.

Daarnaast wordt per maatregel in het algemeen deel van deze memorie informatie over een al dan niet beoogde evaluatie of monitoring van de op voorhand ingeschatte doelmatigheid en doeltreffendheid gegeven. Daarbij komt ook de benodigde beleidsinformatie aan bod. Het is belangrijk om voorafgaand aan de implementatie van nieuw beleid te bepalen hoe die informatie wordt vergaard en hoe het beleid zal worden geëvalueerd. Dit draagt bij aan een effectieve toetsing van de effectiviteit en efficiëntie van overheidsbeleid.

Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Het slot van het algemeen deel van deze memorie gaat in een aantal paragrafen achtereenvolgens in op de budgettaire aspecten, de EU-aspecten, de gegevensbescherming, de grenseffecten, de gevolgen voor bedrijfsleven en burgers, de uitvoeringsgevolgen en het resultaat van advies en consultatie.

2. Algemene toelichting maatregelen

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

2.1 Wijziging van de inkomstenbelasting inzake de betaalbarekoopregeling

Met de onderhavige maatregel wordt geregeld dat een woning waarop de zogenoemde betaalbarekoopregeling van toepassing is, waarbij niet wordt voldaan aan een van de voorwaarden voor de toepassing van de eigenwoningregeling, onder bepaalde voorwaarden bij fictie alsnog onder het bereik van de eigenwoningregeling valt, zodat het recht op (hypotheek)renteaf trek voor dergelijke woningen wordt gewaarborgd. Een van de voorwaarden om onder de fiscale eigenwoningregeling te vallen is in

beginsel dat de waardeverandering van de woning de belastingplichtige of zijn partner grotendeels (voor ten minste 50%) aangaat.³

In het wetsvoorstel Wet versterking regie volkshuisvesting⁴ wordt het begrip betaalbare koopwoning voorgesteld⁵, waarbij een zogenoemde instandhoudingstermijn van toepassing is, waarbinnen voor de betreffende woningen een maximumverkoopprijs geldt. Dit wordt aangeduid als de betaalbarekoopregeling. Met de instandhoudingstermijn wordt voorkomen dat woningen na de eerste verkoop binnen korte tijd voor de (hogere) marktprijs worden verkocht. Nadat genoemd wetsvoorstel tot wet is verheven, treedt die wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking. Het streven is dat de betaalbarekoopregeling per 1 juli 2026 in werking treedt.

Zonder wetswijziging of hardheidsclausulebeleid (zie hierna) valt een woning waarop de betaalbarekoopregeling van toepassing is in beginsel niet onder de eigenwoningregeling, omdat de waardeverandering van die woning de belastingplichtige of zijn partner (aanvankelijk) niet grotendeels aangaat. Voor een groot aantal gevallen is echter hardheidsclausulebeleid van toepassing.⁶ Op grond van dat hardheidsclausulebeleid wordt geacht ook aan de genoemde 50%-eis te zijn voldaan indien de betreffende woning is belast met een beding dat voorziet in een gedurende een periode van ten hoogste tien achtereenvolgende jaren ten minste lineair tot 100% toenemend belang bij iedere waardeverandering van de woning van de belastingplichtige of zijn partner, en geen sprake is van een ander beding dat het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij een waardeverandering van de woning beperkt. Voor zogenoemde eerste kopers onder de betaalbarekoopregeling is dat hardheidsclausulebeleid, dat op grond van het onderhavige wetsvoorstel wordt gecodificeerd, afdoende. Naar uit signalen van de Belastingdienst blijkt dat hardheidsclausulebeleid onder omstandigheden echter niet afdoende is, doordat dan (bij zogenoemde tweede of daaropvolgende kopers) niet iedere waardedaling van de woning de belastingplichtige of zijn partner geheel of gedeeltelijk aangaat. Voorgesteld wordt om ook voor die situatie eenzelfde fictie in de wet op te nemen.

Ten slotte geldt bij de voorgestelde tegemoetkomingen als voorwaarde dat bij toepassing van deze ficties geen sprake is van een ander beding dat het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij de waardeverandering van de woning beperkt. Daarmee wordt voorkomen dat naast het bedoelde (aflopende) antispeculatiebeding of naast de publiekrechtelijke betaalbarekoopregeling aanvullende afspraken worden gemaakt die (een groter dan op grond van de voorgestelde tegemoetkomingen toegestaan) deel van de waardeverandering of verkoopopbrengst aan een ander doen toekomen, bijvoorbeeld door een aanvullende afdrachtsverplichting (van waardeontwikkeling) of een (extra) prijs- of

³ Dit geldt ingevolge artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 bij eigendom, waaronder begrepen economische eigendom, en bij een recht van lidmaatschap van een coöperatie.

⁴ Het bij koninklijke boodschap van 8 mei 2009 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht, de Huisvestingswet 2014, de Omgevingswet, de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 en de Woningwet in verband met de versterking van de regie op de volkshuisvesting en met het oog op enkele andere met de volkshuisvesting samenhangende maatregelen (Wet versterking regie volkshuisvesting) (Kamerstukken 36512).

⁵ Ingevolge genoemd wetsvoorstel wordt dit opgenomen in de Huisvestingswet 2014.

⁶ Artikel 1.5.3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2009, over het beleid over de eigenwoningregeling voor de inkomstenbelasting (Strt. 2009, 18386).

opbrengstbegrenzing. Deze voorwaarde geldt eveneens bij het hiervoor genoemde hardheidsclausulebeleid, dat zoals gezegd met de voorgestelde maatregel wordt gecodificeerd. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een zogenoemd zelfbewoningsbeding in dit kader niet relevant is. Het zelfbewoningsbeding is een beding dat vaak wordt opgenomen bij nieuwbouwwoningen. Hierbij staat in de koopovereenkomst dat de koper verplicht is zelf in de woning te gaan wonen. Daarmee wordt voorkomen dat de woning binnen korte tijd wordt verhuurd. Een dergelijk zelfbewoningsbeding raakt dus niet het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij de waardeverandering van de woning.

Omdat nog niet zeker is op welk bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip de betaalbarekoopregeling in werking treedt, wordt voorgesteld de genoemde fiscale maatregelen eveneens bij koninklijk besluit in werking te laten treden, zodat de inwerkingtreding van die fiscale maatregelen (eventueel met terugwerkende kracht) kan worden afgestemd op die van de betaalbarekoopregeling.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel is doeltreffend doordat deze het knelpunt – het niet kwalificeren van de woning als eigen woning, met als gevolg onder meer het niet in aanmerking komen voor (hypotheek)renteaftrek bij toepassing van de betaalbarekoopregeling – oplost. Tegelijkertijd is de maatregel doelmatig: de aanvullende uitzondering geldt alleen voor een specifieke groep kopers. De codificatie van bestaand hardheidsclausulebeleid zorgt voor meer duidelijkheid en minder administratieve handelingen voor zowel burger als de Belastingdienst. Er is geen evaluatie voorzien bij deze maatregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen & Douane

De Belastingdienst heeft de maatregelen in de inkomstenbelasting inzake betaalbare koop beoordeeld met een uitvoeringstoets. Het betreft een maatregel die geen of slechts een marginale impact heeft op de uitvoering. De Belastingdienst acht de maatregelen uitvoerbaar.

2.2 Maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied

Dit wetsvoorstel bevat een aantal maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied. Maatregelen die geen beleidswijziging inhouden en alleen technisch van aard zijn worden toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.

Overschrijding uiterste pensioeningangsdatum

Op grond van de Wet LB 1964⁷ dient een ouderdomspensioen uiterlijk in te gaan vijf jaar nadat de werknemer de leeftijd bereikt die recht geeft op uitkeringen ingevolge de Algemene Ouderdomswet (AOW-gerechtigde leeftijd). Als een ouderdomspensioen niet tijdig ingaat leidt dat tot fiscale consequenties.⁸ Het

⁷ Artikel 18a, vierde lid, onderdeel b, Wet LB 1964.

⁸ Artikel 19b, eerste lid, onderdeel a, en zesde lid Wet LB 1964 en artikel 30i, eerste lid, onderdeel a, AWR.

ouderdomspensioen voldoet dan niet langer aan de in de fiscale wetgeving gestelde voorwaarden en wordt daardoor onzuiver. De consequentie van het onzuiver worden van het ouderdomspensioen is dat de waarde van het volledige ouderdomspensioen direct in de belastingheffing wordt betrokken als loon uit vroegere dienstbetrekking en daarbovenop in beginsel 20% revisierente is verschuldigd. Deze fiscale consequenties gelden op vergelijkbare wijze voor het partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum, het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en het wezenpensioen waarvoor ook uiterste ingangsdata gelden.⁹ In de uitvoeringspraktijk van pensioenuitvoerders komt het voor dat deelnemers aan de pensioenregeling onbereikbaar zijn. Een niet te bereiken deelnemer kan bijvoorbeeld zijn verhuisd naar het buitenland en het in Nederland opgebouwde pensioen zijn vergeten. Dit kan ertoe leiden dat het pensioen niet tijdig kan ingaan aangezien de pensioenuitvoerder niet alle relevante gegevens van de betreffende deelnemer heeft en ook geen contact met hem kan krijgen.

Pensioenuitvoerders stellen vanuit hun zorgplicht alles in het werk om deelnemers te bereiken en hen te informeren. Op grond van (niet-fiscale) pensioenwetgeving geldt dat het recht op een pensioenuitkering niet verjaart bij het in leven zijn van de pensioengerechtigde.¹⁰ Zolang niet duidelijk is of een deelnemer nog in leven is, vindt er geen belastingheffing plaats aangezien dan niet duidelijk is of er nog sprake is van een zogenoemd subject waarvan belasting kan worden geheven. Als een deelnemer echter na de uiterste ingangsdatum van het pensioen alsnog het pensioen opvraagt bij de pensioenuitvoerder zijn er zoals hiervoor aangegeven forse fiscale consequenties, tenzij het pensioen onder de afkoopgrens¹¹ blijft en wordt afgekocht. Niet in alle gevallen zijn de fiscale consequenties daarvan echter billijk. Een deelnemer die is verhuisd naar het buitenland en het pensioen is vergeten, raakt door deze fiscale consequenties het grootste deel kwijt aan belastingheffing en revisierente (dit kan – exclusief het effect van de afbouw van heffingskortingen - oplopen tot 69,5% in totaal, 49,5% belastingheffing en 20% revisierente). Dat zijn forse consequenties. Voorgesteld wordt daarom in de Wet LB 1964 op te nemen dat onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden de hiervoor genoemde fiscale consequenties achterwege blijven, mits het pensioen dat ziet op de periode tussen enerzijds de wettelijke uiterste ingangsdatum¹² of de in de pensioenregeling vastgestelde eerdere uiterste ingangsdatum¹³ en anderzijds de feitelijke ingangsdatum zo snel mogelijk alsnog wordt uitgekeerd waarover dan reguliere belastingheffing plaatsvindt. Om discussie op dat punt te voorkomen, is tevens in de voorgestelde wettekst opgenomen dat het betreffende deel van het pensioen geacht wordt eerst te zijn genoten op het tijdstip waarop het wordt uitgekeerd.¹⁴ Onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden kan een pensioen dat later ingaat dan op de uiterste ingangsdatum voor het betreffende deel achteraf worden uitgekeerd zonder de hiervoor genoemde fiscale consequenties. Zoals uit het voorgaande volgt dienen (alleen) de periodieke uitkeringen die eigenlijk waren

⁹ Artikel 18a, vijfde lid, Wet LB 1964 voor het partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum, artikel 18b, derde lid, Wet LB 1964 voor het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en artikel 18c, vierde lid, Wet LB 1964 voor het wezenpensioen.

¹⁰ Zie artikel 59 van de Pensioenwet en Asser/Lutjens 7-XI 2023/772.

¹¹ De afkoopgrens bedraagt € 632,63 (2026) en is opgenomen in artikel 66, eerste lid, onderdeel a, van de Pensioenwet.

¹² De wettelijke uiterste ingangsdatum is opgenomen in artikel 18a, vierde en vijfde lid, Wet LB 1964 voor het ouderdomspensioen, artikel 18a, vijfde lid, Wet LB 1964 voor het partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum, in artikel 18b, derde lid, Wet LB 1964 voor het partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum en in artikel 18c, vierde lid, Wet LB 1964 voor het wezenpensioen.

¹³ In de pensioenregeling kan een eerdere uiterste ingangsdatum zijn opgenomen dan de wettelijke uiterste ingangsdatum.

¹⁴ Daarmee staat vast dat geen sprake is van een (eerder) genietingstijdstip bij het vorderbaar en inbaar worden van het pensioen.

verschuldigd tussen enerzijds het moment van de wettelijke uiterste ingangsdatum of de in de pensioenregeling vastgestelde eerdere uiterste ingangsdatum en anderzijds de latere ingangsdatum in één keer te worden uitgekeerd, waarbij deze door de inhoudingsplichtige in de belastingheffing van het lopende tijdvak dienen te worden betrokken. Het in het betreffende tijdvak door de inhoudingsplichtige in één keer in aanmerking nemen van het betreffende deel van het pensioen kan nog wel leiden tot enig progressienadeel en verlies aan toeslagen. Daarmee blijft er echter ook een prikkel bestaan om het pensioen tijdig te laten ingaan. Het uitgangspunt dient dan ook te blijven dat het pensioen tijdig, conform de wettelijke termijnen, ingaat. De voorgestelde maatregel op basis waarvan onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden de hiervoor genoemde fiscale consequenties achterwege blijven vormt een uitzondering op de hoofdregel. Bij de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden kan onder meer worden gedacht aan de volgende voorwaarden:

1. De gerechtigde tot het pensioen dient nog in leven te zijn op het moment dat het pensioen wordt opgevraagd na de uiterste ingangsdatum van het pensioen.

Met deze voorwaarde wordt het bewust uitstellen van het pensioen tot na het overlijden ontmoedigd. Als erfgenamen van een overleden gerechtigde tot het pensioen aanspraak kunnen maken op een niet ingegaan pensioen na de uiterste ingangsdatum blijven de fiscale consequenties van het onzuiver worden van het pensioen van toepassing.

2. De pensioenuitvoerder heeft geprobeerd in contact te komen met de gerechtigde tot het pensioen, maar dat heeft niet geleid tot het ingaan van de pensioenuitkering. Met deze voorwaarde wordt aangesloten bij de bestaande zorgplicht die pensioenuitvoerders hebben om deelnemers te bereiken en te informeren.

De voorwaarden worden aan de hand van bestaande casuïstiek verder ingevuld en uitgewerkt in samenspraak met de uitvoeringspraktijk.

Op grond van bestaand overgangsrecht¹⁵ is deze maatregel ook van toepassing op pensioenaanspraken die zijn ontstaan voorafgaand aan het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet toekomst pensioenen (Wtp) en die niet zijn omgezet in aanspraken ingevolge een premieovereenkomst.¹⁶

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregelen is om bestaande fiscale bepalingen inzake een onregelmatige afwikkeling van pensioenen in een specifieke situatie, waarbij sprake is van een onwenselijke belastingheffing, niet meer toe te passen en kleine technische verbeteringen in de fiscale wetgeving op lijfrentegebied aan te brengen. Dit doel wordt door de voorgestelde aanpassingen bereikt, waarmee de maatregel doeltreffendheid zal zijn. De maatregelen hebben geen of verwaarloosbare budgettaire gevolgen. Er zijn geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. Gezien de technische aard van de aanpassingen is niet voorzien in een evaluatie.

¹⁵ Artikel 38b, eerste en tweede lid, Wet LB 1964.

¹⁶ Een premieovereenkomst als bedoeld in artikel 10 van de Pensioenwet of artikel 28 van de Wet verplichte beroepspensioenregeling.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregelen zijn getoetst door de Belastingdienst met een uitvoeringstoets en uitvoerbaar per 1 januari 2027. De maatregel met betrekking tot de uiterste pensioeningangsdatum zoals hiervoor toegelicht zorgt voor een verbetering van de handhaving. De huidige wetgeving kan leiden tot een onwenselijke belastingheffing. Met de voorgestelde maatregel met betrekking tot de uiterste pensioeningangsdatum wordt dit opgelost. De maatregelen op lijfrentegebied zijn technisch van aard en hebben geen uitvoeringsgevolgen.

2.3 Bewaarplicht opting-in

De Wet LB 1964 biedt de mogelijkheid om op verzoek een arbeidsverhouding die niet kwalificeert als een echte dienstbetrekking en ook niet op andere gronden wordt beschouwd als een dienstbetrekking (fictieve dienstbetrekking) toch als een dienstbetrekking voor de loonbelasting¹⁷ te laten beschouwen.¹⁸ Voor deze mogelijkheid om een arbeidsverhouding op verzoek als dienstbetrekking voor de loonbelasting te laten beschouwen, wordt ook wel de term 'opting-in' (en 'pseudo-werknemer') gebruikt. Werkzaamheden die kwalificeren als winst uit onderneming zijn uitgezonderd van de mogelijkheid van opting-in.¹⁹ Dat betekent dat de mogelijkheid van opting-in uitsluitend van belang is voor arbeidsverhoudingen waarvan de opbrengst zonder deze regeling als resultaat uit overige werkzaamheden zou zijn aangemerkt. Arbeidsverhoudingen die in aanmerking komen voor opting-in zijn bijvoorbeeld arbeidsverhoudingen van geestelijken, politieke ambtsdragers, bepaalde bestuurders van lichamen en auteurs. Indien wordt gekozen voor de mogelijkheid om een arbeidsverhouding als dienstbetrekking te laten beschouwen, zijn de reguliere regels van de Wet LB 1964 van toepassing op de betreffende arbeidsverhouding.

Er kunnen verschillende overwegingen bestaan om op verzoek een arbeidsverhouding te laten beschouwen als een dienstbetrekking. Veelal zal men gebruik willen maken van de faciliteiten die de loonbelasting biedt, zoals:

- de gerichte vrijstellingen van de werkkostenregeling, zoals de expatregeling, en nihilwaarderingen;
- pensioenopbouw met gebruikmaking van de faciliteiten in de loonbelasting.

Als voorwaarde om gebruik te kunnen maken van opting-in geldt dat degene die de arbeid verricht door middel van een gezamenlijke verklaring van hem en de beoogde inhoudingsplichtige (degene die de beloning betaalt) aan de inspecteur meldt dat de arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd. De Belastingdienst stelt een formulier ter beschikking dat gebruikt kan worden om de melding

¹⁷ Op grond van artikel 58, tweede lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen en artikel 49, eerste lid, van de Zorgverzekeringswet geldt dit ook voor de premie voor de volksverzekeringen, onderscheidenlijk de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet (voor zover van toepassing). Het geldt niet voor de premieheffing werknemersverzekeringen.

¹⁸ Artikel 4 Wet LB 1964.

¹⁹ Artikel 2g, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

te doen. In de praktijk zendt veelal de beoogde inhoudingsplichtige de gezamenlijke verklaring in naar de Belastingdienst. De verplichting om een gezamenlijke verklaring in te sturen om gebruik te kunnen maken van opting-in verhoogt de administratieve lasten voor zowel de pseudo-werknemer of de beoogde inhoudingsplichtige als de Belastingdienst die de inkomende verklaringen dient te verwerken. Om deze administratieve lasten te verminderen wordt voorgesteld om de meldplicht om te zetten in een bewaarplicht. De beoogde inhoudingsplichtige dient de gezamenlijke verklaring bij de loonadministratie te bewaren. Inzending naar de Belastingdienst is dan niet meer nodig.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het niet langer verplicht stellen dat de pseudo-werknemer vooraf met een gezamenlijke verklaring van hem en de beoogde inhoudingsplichtige melding doet bij de inspecteur dat de arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd, maar het door de inhoudingsplichtige bij de loonadministratie laten bewaren van deze verklaring, komt de doeltreffendheid en doelmatigheid van de regeling ten goede zonder dat dit ten koste gaat van de controlemogelijkheden van de Belastingdienst.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel met betrekking tot de opting-in vermindert de administratieve lasten van zowel de pseudo-werknemer of de inhoudingsplichtige als de Belastingdienst. De wijze waarop de verklaring wordt vastgelegd blijft in beginsel vormvrij. Wel zal in lagere regelgeving worden bepaald welke gegevens de verklaring minimaal dient te bevatten. Op de website van de Belastingdienst zal een aangepaste verklaring opting-in beschikbaar worden gesteld.

2.4 Afschaffing eerstedagsmelding

Achtergrond

Van 1 juli 2006 tot en met 31 december 2008 waren inhoudingsplichtigen (werkgevers) verplicht om nieuwe werknemers uiterlijk de dag voor het begin van de werkzaamheden aan te melden bij de Belastingdienst (de eerstedagsmelding). Indien de werkzaamheden direct op de dag van het sluiten van de arbeidsovereenkomst aanvingen, diende de melding te worden gedaan voor de aanvang van de werkzaamheden. De belangrijkste doelstelling van de invoering van deze 'brede' eerstedagsmelding was bestrijding van illegale arbeid en fraude.

Eerstedagsmelding vanaf 2009

Met ingang van 1 januari 2009 is de 'brede' eerstedagsmelding aangepast naar een gerichte eerstedagsmelding met het doel om de administratieve lasten voor bonafide inhoudingsplichtigen te verminderen.²⁰ Met ingang van deze aanpassing is de eerstedagsmelding alleen nog van toepassing op inhoudingsplichtigen aan wie door de inspecteur via een beschikking de verplichting wordt opgelegd tot

²⁰ Kamerstukken II 2008/09, 31705, nr. 8.

het doen van een eerstedagsmelding²¹. Deze verplichting geldt voor een periode van maximaal drie jaar na de datum van de beschikking dan wel maximaal vijf jaar na de datum van de beschikking in het geval dat de verplichting al eerder aan de betreffende inhoudingsplichtige is opgelegd.²² De inspecteur kan de verplichting tot het doen van eerstedagsmeldingen slechts in een limitatief aantal situaties²³ opleggen, namelijk indien in de zes maanden voorafgaande aan de datum van de beschikking zich een of meer van de volgende gebeurtenissen heeft voorgedaan:

- De inhoudingsplichtige heeft een naheffingsaanslag opgelegd gekregen, omdat hij werknemers niet in de loonadministratie heeft opgenomen of met betrekking tot de werknemer niet is voldaan aan de verplichting een eerstedagsmelding te doen.²⁴
- De inhoudingsplichtige heeft een vergrijpboete opgelegd gekregen, omdat hij de loonbelasting niet, gedeeltelijk niet of te laat heeft betaald.²⁵
- De inhoudingsplichtige heeft een boete gekregen ter zake van buitenlandse werknemers.²⁶
- Ten aanzien van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten door de Belastingdienst een strafbeschikking is uitgevaardigd.²⁷
- De inhoudingsplichtige wordt strafrechtelijk vervolgd, omdat hij:²⁸
 - werknemers in dienst heeft die illegaal in Nederland zijn;
 - zijn bedrijf niet bij het handelsregister heeft ingeschreven;
 - zijn verplichtingen voor de loonbelasting niet is nagekomen.

Met ingang van 2009 is de eerstedagsmelding zoals gezegd van karakter veranderd: van een brede voor iedere inhoudingsplichtige geldende meldingsplicht tot een meldingsplicht op basis van een door de inspecteur opgelegde verplichting voor specifieke gevallen. Uit gegevens van de Belastingdienst is gebleken dat beschikkingen met de verplichting tot het doen van eerstedagsmeldingen in de praktijk niet (meer) worden opgelegd, omdat het inzetten van dit instrument veelal niet effectief blijkt, doordat:

- inhoudingsplichtigen aan wie de verplichting wordt opgelegd daarna snel van het toneel verdwijnen;
- de veelal niet compliante inhoudingsplichtigen zich ook niet houden aan de verplichting tot het doen van eerstedagsmeldingen.

Zesmaandenfictie

De zogenoemde zesmaandenfictie²⁹ voor werknemers die niet zijn opgenomen in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige, is op dit moment een belangrijker toezichtsinstrument en een voldoende middel in het toezicht van de Belastingdienst. De zesmaandenfictie houdt in dat indien op enig moment wordt

²¹ Artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964.

²² Artikel 28bis, tweede lid, Wet LB 1964.

²³ Artikel 28bis, eerste lid, Wet LB 1964.

²⁴ Artikel 28bis, eerste lid, onderdeel a, Wet LB 1964.

²⁵ Artikel 28bis, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964.

²⁶ Artikel 28bis, eerste lid, onderdeel c, Wet LB 1964.

²⁷ Artikel 28bis, eerste lid, onderdeel d, Wet LB 1964.

²⁸ Artikel 28bis, eerste lid, onderdeel e, Wet LB 1964.

²⁹ Artikel 30a Wet LB 1964.

geconstateerd dat een werknemer tot een inhoudingsplichtige in dienstbetrekking staat, maar de werknemer niet in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige is opgenomen of niet aan de verplichting is voldaan voor hem een eerstedagsmelding te doen, hij geacht wordt reeds ten minste zes maanden loon uit dienstbetrekking te hebben genoten. In het kader van het voorstel de wettelijke regeling voor het doen van eerstedagsmeldingen te laten vervallen, wordt logischerwijs tevens voorgesteld te regelen dat de zesmaandenfictie alleen nog geldt indien de werknemer niet in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige is opgenomen.

De wettelijke regeling voor het doen van eerstedagsmeldingen heeft haar praktische waarde verloren, terwijl de Belastingdienst wel kosten maakt voor het operationeel houden van de infrastructuur die nodig is om eventuele meldingen te kunnen verwerken. Daarom wordt voorgesteld om de mogelijkheid tot het opleggen van de verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding formeel te laten vervallen. Mede omdat het doel van de afschaffing is om de systemen van de Belastingdienst ten behoeve van de eerstedagsmelding niet meer operationeel te hoeven houden, wordt tevens voorgesteld dat eventueel nog voor 1 januari 2027 opgelegde verplichtingen vanaf 1 januari 2027 niet meer hoeven te worden nagekomen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat vóór die datum opgelegde sancties ter zake van het niet of niet tijdig zijn nagekomen van een verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding van kracht blijven.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

Uit gegevens van de Belastingdienst blijkt dat de bestaande mogelijkheid voor een inspecteur om, onder bepaalde voorwaarden, een inhoudingsplichtige te verplichten om eerstedagsmeldingen te doen, in de praktijk niet (meer) wordt toegepast. Om die reden wordt voorgesteld om deze regeling te laten vervallen. Met het laten vervallen van een bestaande maatregel die in de praktijk niet (meer) wordt opgelegd, wordt een beperkte vereenvoudiging bereikt, met name in de uitvoering door de Belastingdienst. In zoverre is de voorgestelde maatregel doeltreffend en doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De verplichting tot het indienen van eerstedagsmeldingen wordt in de praktijk niet (meer) opgelegd door inspecteurs. Omdat de eerstedagsmelding formeel nog wel bestaat, houdt de Belastingdienst systemen en processen operationeel om eerstedagsmeldingen te kunnen verwerken. Hiervoor worden ook kosten gemaakt door de Belastingdienst. Deze zaken kunnen vervallen na invoering van de voorgestelde maatregel. Bovendien blijkt dat de Belastingdienst in enkele gevallen ten onrechte een eerstedagsmelding ontvangt, omdat een softwaresysteem van de inhoudingsplichtige zodanig kan zijn ingericht dat het automatisch een eerstedagsmelding doet zodra een nieuwe werknemer wordt ingevoerd.

De Belastingdienst heeft de voorgestelde maatregel getoetst op uitvoerbaarheid. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

2.5 Aanpassing afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk

De afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk (S&O) is een fiscale regeling waarmee de overheid technische innovatie stimuleert. Bedrijven die zich bezig houden met S&O kunnen, onder bepaalde voorwaarden, een deel van de kosten die worden gemaakt voor technisch innovatieve werkzaamheden in mindering brengen op de af te dragen loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

De afdrachtvermindering S&O wordt als volgt berekend:

$((S\&O\text{-uren} * S\&O\text{-uurloon}) + (S\&O\text{-kosten en -uitgaven of forfaitair bedrag)}) * \text{percentage}$

Het S&O-uurloon dat wordt gebruikt in bovenstaande formule, is een vast gemiddeld bedrag dat geldt voor alle werknemers van de S&O-inhoudingsplichtige die zich bezighouden met S&O-werk. Het gemiddelde uurloon wordt gesteld op het uurloon dat de inhoudingsplichtige in het referentiejaar gemiddeld heeft betaald aan werknemers die in dat jaar S&O-werk hebben verricht waarvoor een S&O-verklaring is verstrekt. De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO), die is belast met de uitvoering van de afdrachtvermindering S&O, bepaalt het S&O-uurloon op basis van de polisadministratie van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) per 1 april van het jaar na het referentiejaar (de peildatum). Het referentiejaar is het tweede kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarop de afdrachtvermindering S&O betrekking heeft. Indien de inhoudingsplichtige in het referentiejaar geen S&O-werk heeft verricht waarvoor hij over een S&O-verklaring beschikt, dan geldt een gemiddeld uurloon van € 29 (forfaitair uurloon). Het forfaitaire uurloon speelt dus een rol bij inhoudingsplichtigen die in de voorafgaande jaren geen S&O-werkzaamheden uitvoerden. Vanwege het ontbreken van historische gegevens dient in dat geval uitgegaan te worden van een forfaitair bedrag.

Het forfaitaire uurloon bedraagt al sinds 2008 € 29. Al jarenlang ontvangt de RVO geluiden (van bedrijven, intermediairs of andere stakeholders) dat het forfaitaire uurloon geen recht meer doet aan de werkelijke loonkosten van S&O-inhoudingsplichtigen. Met de hoge inflatie van de laatste jaren wordt dit verschil alsmaar groter. Daar waar het budget voor de afdrachtvermindering S&O al vanaf 2023 geïndexeerd wordt en de schijfgrens met ingang van 2025 door de Minister van Economische Zaken en Klimaat bij ministeriële regeling kan worden gewijzigd³⁰, is er aanleiding om ook de hoogte van het forfaitaire uurloon meer in lijn te brengen met de ontwikkeling van de werkelijke loonkosten voor S&O.

In februari 2025 is het rapport "Evaluatie Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO) 2018 – 2022"³¹ van onderzoeksbureau Stichting Economisch Onderzoek (SEO) en Dialogic gepubliceerd. In dit rapport wordt opgemerkt dat uit de uitvoeringspraktijk blijkt dat het forfaitaire uurloon voor de bepaling van de loonkosten onvoldoende is. In de vorige evaluatie van de afdrachtvermindering S&O over de

³⁰ Ingevolge de Fiscale verzamelwet 2025 is met ingang van 1 januari 2025 in artikel 29, onderdeel d, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) geregeld dat de Minister van Economische Zaken en Klimaat bij ministeriële regeling met ingang van 1 januari van enig jaar het in artikel 23, derde en vierde lid, WVA vermelde bedrag, onderscheidenlijk laatstvermelde bedrag, kan verhogen of verlagen.

³¹ Evaluatie Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk (WBSO) 2018-2022, eindrapport, SEO Economisch Onderzoek en Dialogic, Amsterdam/Utrecht, februari 2025

periode 2011 tot en met 2017³² werd ook al gesignaleerd dat het forfaitaire uurloon geen reële afspiegeling meer is van de werkelijke S&O-loonkosten van een S&O-inhoudingsplichtige. Uit een analyse van de RVO (2024) blijkt dat het verschil tussen het berekende S&O-uurloon en het forfaitaire uurloon door de jaren heen steeds groter is geworden en dat de verwachting is dat op korte termijn dit verschil alleen maar toeneemt. Als beleidsoptie wordt door SEO en Dialogic benoemd om te overwegen om het forfaitaire uurloon van € 29 naar boven bij te stellen, zodat dit beter aansluit bij de werkelijke loonkosten. Het kabinet geeft met dit wijzigingsvoorstel uitvoering aan deze aanbeveling.

De RVO geeft ook aan dat het raadzaam is om het forfaitaire uurloon niet te aantrekkelijk te maken om misbruik of oneigenlijk gebruik te voorkomen. Dat ziet op bedrijven die steeds nieuwe entiteiten voor hun S&O-personeel oprichten, omdat het forfaitaire uurloon hoger ligt dan de werkelijke uurlonen van het S&O-personeel.

Dit alles afwegende stelt het kabinet voor om het forfaitaire uurloon per 1 januari 2027 te verhogen van € 29 naar € 33. Uit de analyse van de RVO blijkt dat dit bedrag dicht op de mediaan ligt van het berekende S&O-uurloon en net onder het gemiddelde berekende S&O-uurloon. Zo wordt het forfaitaire uurloon wel verhoogd om tegemoet te komen aan de prijsstijgingen van de afgelopen jaren, maar ligt dit bedrag niet boven het gemiddelde S&O-uurloon of de mediaan. Zo blijft gebruikmaken van het werkelijke, berekende S&O-uurloon voor een meerderheid van de gebruikers voordeliger en wordt een perverse prikkel zo goed mogelijk voorkomen.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

De voorgestelde wijziging heeft tot gevolg dat het forfaitaire uurloon beter aansluit bij de werkelijke S&O-loonkosten. Dit komt de doeltreffendheid van de regeling ten goede. De voorgestelde maatregel heeft geen budgettair lastenrelevant effect. Daardoor is de voorgestelde maatregel ook doelmatig.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde wijziging heeft geen uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst.

De Belastingdienst heeft de voorgestelde maatregel getoetst op uitvoerbaarheid. De voorgestelde maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

2.6 Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling

Een belastingplichtige mag de zogenoemde kwijtscheldingswinstvrijstelling toepassen op winsten die ontstaan als een schuldeiser afziet van het innen van een niet voor verwezenlijking vatbaar recht. De kwijtscheldingswinst is dan (in beginsel) vrijgesteld om fiscale belemmeringen weg te nemen bij de sanering van schulden van verlieslijdende ondernemingen.

³² Evaluatie WBSO 2011-2017, Dialogic, Utrecht, februari 2019.

Op grond van Europese regelgeving³³ kunnen aangewezen afwikkelingsautoriteiten bepaalde financiële ondernemingen in afwikkeling nemen indien zij falen of dreigen te falen, bijvoorbeeld doordat zij te weinig kapitaal hebben om te voldoen aan hun verplichtingen. De financiële ondernemingen die het betreft zijn banken, bepaalde beleggingsondernemingen³⁴, verzekeraars en centrale tegenpartijen.³⁵ Als een dergelijke onderneming faalt of dreigt te falen, moet de afwikkelingsautoriteit nagaan of de onderneming in faillissement gaat, of dat er een publiek belang is om de onderneming in afwikkeling te nemen. Indien de afwikkelingsautoriteit een financiële onderneming in afwikkeling neemt, heeft deze afschrijvingsbevoegdheden om hiermee schulden (waaronder verplichtingen uit hoofde van verzekeringsovereenkomsten) af te schrijven teneinde verliezen te absorberen en de falende onderneming vervolgens te herkapitaliseren.

In Nederland is de Nederlandsche Bank (DNB) aangewezen als nationale afwikkelingsautoriteit. In het geval dat DNB of een vergelijkbare instelling die als nationale afwikkelingsautoriteit is aangewezen besluit om een bank, bepaalde beleggingsonderneming, verzekeraar of centrale tegenpartij in afwikkeling te nemen, oefent DNB afschrijvingsbevoegdheden uit die voortvloeien uit de Wet op het financieel toezicht (Wft) en de Verordening (EU) 2021/23 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 2020 betreffende een kader voor het herstel en de afwikkeling van centrale tegenpartijen en tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1095/2010, (EU) nr. 648/2012, (EU) nr. 600/2014, (EU) nr. 806/2014 en (EU) 2015/2365, en de Richtlijnen 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2007/36/EG, 2014/59/EU en (EU) 2017/1132 (verordening herstel en afwikkeling centrale tegenpartijen (verordening herstel en afwikkeling centrale tegenpartijen)).³⁶ Dit gebeurt aan de hand van de bevoegdheid tot afschrijving en omzetting van kapitaalinstrumenten (afomki) en het afschrijvingsinstrument van bail-in.³⁷ Met de afomki-bevoegdheid kunnen de meest achtergestelde schulden worden afgeschreven.³⁸ De in de crediteurenhiërarchie hoger gerangschikte schulden worden afgeschreven met behulp van het bail-in instrument. Voordat DNB besluit om het bail-in instrument (of een ander afwikkelingsinstrument, zoals verkoop van de onderneming of de

³³ Dit betreft Richtlijn 2014/59/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 betreffende de totstandbrenging van een kader voor het herstel en de afwikkeling van kredietinstellingen en beleggingsondernemingen en tot wijziging van Richtlijn 82/891/EEG van de Raad en de Richtlijnen 2001/24/EG, 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2005/56/EG, 2007/36/EG, 2011/35/EU, 2012/30/EU en 2013/36/EU en de Verordeningen (EU) nr. 1093/2010 en (EU) nr. 648/2012 (PbEU 2014, L 173)(BRRD), Richtlijn (EU) 2025/1 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2024 betreffende de totstandbrenging van een kader voor het herstel en de afwikkeling van verzekerings- en herverzekeringsovereenkomsten en tot wijziging van de Richtlijnen 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2007/36/EG, 2014/59/EU en (EU) 2017/1132 en de Verordeningen (EU) nr. 1094/2010, (EU) nr. 648/2012, (EU) nr. 806/2014 en (EU) 2017/1129 (PbEU 2015, L1)(IRRD) en Verordening (EU) 2021/23 van het Europees Parlement en de Raad van 16 december 2020 betreffende een kader voor het herstel en de afwikkeling van centrale tegenpartijen en tot wijziging van de Verordeningen (EU) nr. 1095/2010, (EU) nr. 648/2012, (EU) nr. 600/2014, (EU) nr. 806/2014 en (EU) 2015/2365, en de Richtlijnen 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2007/36/EG, 2014/59/EU en (EU) 2017/1132 (PbEU 2021, L 22).

³⁴ Dit betreft alleen beleggingsondernemingen met een aanvangskapitaal van € 730.000. Zie ook Kamerstukken II 2014/15, 32408, nr. 3, p. 7. Beleggingsondernemingen met een kleiner aanvangskapitaal vallen niet onder het herstel- en afwikkelingsraamwerk voor banken en beleggingsondernemingen.

³⁵ Een centrale tegenpartij plaatst zich tussen de oorspronkelijke tegenpartijen van een effectentransactie (bijvoorbeeld een derivatencontract) en wordt zo de koper van elke verkoper en de verkoper aan elke koper. Op deze manier neemt de centrale tegenpartij het gehele tegenpartijrisico op zich. Doordat de centrale tegenpartij dit voor een veelvoud van transacties doet en hierdoor de mogelijkheid krijgt om transacties te netteren, wordt het algehele risico in de markt kleiner. Het garanderen, netteren en administreren van transacties door de centrale tegenpartij wordt aangeduid als 'clearing'. Zie ook Kamerstukken II 2021/22, 36105, nr. 3, p. 3.

³⁶ Indien een met DNB vergelijkbare instelling dergelijke afschrijvingsbevoegdheden uitoefent voor banken, bepaalde beleggingsondernemingen en verzekeraars zal dit zijn op basis van de nationale implementatie van de richtlijn herstel en afwikkeling van banken en beleggingsondernemingen en de richtlijn herstel en afwikkeling van verzekeraars zoals deze geïmplementeerd zijn in de nationale wetgeving van de desbetreffende lidstaat. Voor centrale tegenpartijen zal de uitoefening ook berusten op de verordening herstel en afwikkeling centrale tegenpartijen.

³⁷ Zie DNB, Toepassing van het bail-in instrument, https://www.dnb.nl/media/yudiucur/toepassing-van-het-bail-in-instrument_tcm46-370119.pdf.

³⁸ Voorts kan met afomki worden afgeschreven op de reserves, de waarde van aandelen en andere eigendomsinstrumenten en relevante kapitaalinstrumenten.

overbruggingsinstelling) in te zetten, moet zij altijd eerst haar afomki-bevoegdheid uitoefenen. De afomki-bevoegdheid kan DNB overigens ook buiten afwikkeling inzetten. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden wanneer na alleen de uitoefening van de afomki-bevoegdheid de falende bank of beleggingsonderneming weer levensvatbaar is en geen inzet van een afwikkelingsinstrument benodigd is. Voor meer informatie over de herstel- en afwikkelingsraamwerken voor financiële ondernemingen en de afschrijvingsbevoegdheden wordt verwezen naar de relevante memories van toelichting.³⁹

Indien een afschrijvingsbevoegdheid wordt toegepast door DNB of een vergelijkbare instelling, is het niet de schuldeiser (of de houder van een vordering uit hoofde van een verzekeringsovereenkomst) die afziet van het innen van een niet voor verwezenlijking vatbaar recht, maar worden de schulden van de bank, beleggingsonderneming, verzekeraar of centrale tegenpartij per besluit door DNB of een vergelijkbare instelling verminderd. Hierdoor is onder de huidige wetgeving in dergelijke situaties geen sprake van prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten door schuldeisers in de zin van de kwijtscheldingswinstvrijstelling. Voorgesteld wordt om voor de toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling, de vermindering van schulden (waaronder verplichtingen uit hoofde van verzekeringsovereenkomsten) die voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) bij de schuldenaar als vreemd vermogen kwalificeren, door toepassing van een afschrijvingsbevoegdheid van DNB of een vergelijkbare instelling, voor zover er voor het deel van de verminderde vordering geen door of namens de schuldenaar verstrekte prestatie of claim tegenover staat, gelijk te stellen met het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten. Hiermee worden fiscale belemmeringen weggenomen bij de vermindering van schulden van banken, beleggingsondernemingen, verzekeraars en centrale tegenpartijen door DNB, waardoor een diepere bail-in (ten gevolge van extra verschuldigde vennootschapsbelasting) wordt voorkomen. De voorgestelde wijziging treedt in werking met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel heeft tot doel om bij te dragen aan de afwikkeling van falende financiële instellingen met een publiek belang. Zonder deze voorgestelde maatregel zou bij sanering van falende financiële instellingen sprake kunnen zijn van fiscale belemmeringen en onnodige belastingheffing. Dit zou kunnen leiden tot een verdiepte bail-in of mogelijk een afwikkeling in de weg kunnen staan. Door dit soort verminderingen van schulden die voor de vennootschapsbelasting bij de schuldenaar als vreemd vermogen kwalificeren, – voor zover daar geen tegenprestatie tegenover staat – fiscaal gelijk te stellen aan het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten, wordt dit voorkomen. Daarmee is deze maatregel naar verwachting doeltreffend. Omdat deze maatregel zeer specifiek op alleen deze situaties is toegespitst, is deze naar verwachting ook doelmatig. Omdat de toepassing van een

³⁹ Kamerstukken II 2014/15, 32408, nr. 3 (banken en beleggingsondernemingen), Kamerstukken II 2017/18, 34842, nr. 3 (verzekeraars), en Kamerstukken II 2021/22, 36105, nr. 3 (centrale tegenpartijen). Voor verzekeraars is begin 2025 de Richtlijn Herstel en Afwikkeling van Verzekeringsovereenkomsten vastgesteld, welke grotendeels is gemodelleerd op de Nederlandse wetgeving voor herstel- en afwikkeling van verzekeraars. Richtlijn (EU) 2025/1 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2024 betreffende de totstandbrenging van een kader voor het herstel en de afwikkeling van verzekerings- en herverzekeringsovereenkomsten en tot wijziging van de Richtlijnen 2002/47/EG, 2004/25/EG, 2007/36/EG, 2014/59/EU en (EU) 2017/1132 en de Verordeningen (EU) nr. 1094/2010, (EU) nr. 648/2012, (EU) nr. 806/2014 en (EU) 2017/1129.

afschrijvingsbevoegdheid door DNB of een vergelijkbare instelling alleen plaatsvindt bij falen of dreigend falen van de financiële instelling en afwikkeling in het publiek belang moet plaatsvinden, zal dit naar verwachting niet of nauwelijks voorkomen. Hierdoor acht het kabinet het weinig zinvol om in een separate evaluatie van deze maatregel te voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor deze aanpassing geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. Invoering is mogelijk voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling leidt niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

2.7 Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

In de Wet Vpb 1969 zijn ten aanzien van uiteenlopende (antimisbruik)bepalingen onderworpenheidstoetsen opgenomen. In Overige fiscale maatregelen 2025 is bij de toepassing van enkele onderworpenheidstoetsen in algemene zin verduidelijkt dat onder een naar de winst geheven belasting mede een kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationale groepen en binnenlandse groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Voor wat onder een *kwalificerende* Pijler 2-bijheffing wordt verstaan wordt verwezen naar de Wet minimumbelasting 2024, om te waarborgen dat de maatregelen in overeenstemming zijn met de maatregelen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing⁴⁰ of de OESO-modelregels⁴¹.

Twee van deze onderworpenheidstoetsen in de Wet Vpb 1969 die met Overige fiscale maatregelen 2025 zijn aangepast, zien op bepalingen over de brutering van voordelen uit laagbelaste beleggingsdeelnemingen en laagbelaste buitenlandse beleggingsondernemingen. In het verlengde hiervan wordt voorgesteld dat voor de deelnemingsverrekening en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten onder het werkelijke bedrag aan winstbelasting mede wordt verstaan het werkelijke bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing, om economische dubbele belasting tussen de vennootschapsbelasting en de kwalificerende binnenlandse bijheffing te voorkomen. Daarnaast is deze voorgestelde wijziging analoog aan de verrekening bij voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam, en draagt de voorgestelde wijziging hiermee bij aan de coherentie van het wettelijke systeem. Met

⁴⁰ Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie.

⁴¹ OESO-modelregels: de modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: 'OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris'.

deze verduidelijkingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de werking van de deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten en de uitleg daarvan.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met de voorgestelde wijzigingen wordt ten aanzien van de toepassing van de deelnemingsverrekening en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in algemene zin verduidelijkt dat onder een werkelijk bedrag aan (buitenlandse) winstbelasting mede een werkelijk bedrag aan kwalificerende Pijler 2-bijheffing wordt verstaan. Met de voorgestelde verduidelijkingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de werking van de deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten en de uitleg daarvan. Daarmee is deze maatregel doeltreffend en doelmatig. In een separate evaluatie van de hier voorgestelde maatregelen is niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde verduidelijking in de deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten in de Wet Vpb 1969 is door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor de maatregel geldt dat de Belastingdienst deze uitvoerbaar acht per de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoets die als bijlage is bijgevoegd. De voorgestelde verduidelijking in de deelnemingsverrekening en verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten leidt niet tot uitvoeringskosten bij de Belastingdienst.

2.8 Aanpassing groepsbegrip bij een kwalificerend lidmaatschapsrecht

De Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) voorziet in de heffing van dividendbelasting over de opbrengst uit hoofde van zogenoemde kwalificerende lidmaatschapsrechten in in Nederland gevestigde houdstercoöperaties. Van een kwalificerend lidmaatschapsrecht is, kortgezegd, sprake als een lidmaatschapsrecht recht geeft op ten minste 5% van de jaarwinst van een houdstercoöperatie of op ten minste 5% van hetgeen bij liquidatie wordt uitgekeerd. Om te voorkomen dat er ten aanzien van leden geen sprake is van inhoudingsplicht, worden bij de beoordeling of sprake is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht de lidmaatschapsrechten van een lid en de met dat lid verbonden natuurlijke personen en verbonden lichamen gezamenlijk in aanmerking genomen. Ook lidmaatschapsrechten van de leden van een samenwerkende groep worden bij deze beoordeling gezamenlijk in aanmerking genomen. Het gaat daarbij om een door een samenwerkende groep gecoördineerde investering die gezamenlijk tot een belang van meer dan 5% leidt, maar waarbij een of meer van de leden van die groep individueel onder de grens van 5% blijven. Op basis van de huidige wettekst kan onduidelijkheid bestaan over de vraag of, zoals beoogd, in deze situatie sprake is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht indien verschillende leden van een houdstercoöperatie een samenwerkende groep vormen, maar deze verschillende leden niet met elkaar verbonden zijn volgens de antiwinstdrainagebepaling in de Wet Vpb 1969. De wettekst kan namelijk zo worden uitgelegd dat wordt getoetst of sprake is van een samenwerkende groep ten aanzien van een

lid en niet of sprake is van een samenwerkende groep ten aanzien van de leden in de houdstercoöperatie. Daarom wordt voorgesteld om de wettekst zo aan te passen dat deze onduidelijkheid wordt weggenomen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregel is om een technische omissie in de fiscale wetgeving weg te nemen en daarmee het groepsbegrip aan te scherpen, teneinde te voorkomen dat door (her)structurering de inhoudingsplicht wordt ontlopen. Dit doel wordt door de voorgestelde aanpassing bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel heeft geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. Gezien de technische aard van de aanpassingen is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft de voorgestelde wijziging beoordeeld met een uitvoeringstoets. De Belastingdienst acht de onderhavige maatregel uitvoerbaar bij een inwerkingtreding per 1 januari 2027. De uitvoeringstoets van de Belastingdienst is bijgevoegd.

2.9 Aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes

Per 1 januari 2024 is de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) aangepast door de Wet implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders.⁴² Bij die gelegenheid is vooruitlopend op de beoogde harmonisering van bestuurlijke boetemaxima⁴³ een geldboetebedrag vervangen door een categorieaanduiding zoals gebruikt in het Wetboek van Strafrecht.⁴⁴ Het gaat om de bestuurlijke boete die kan worden opgelegd als, kort gezegd, de ondernemer niet of niet tijdig voldoet aan de melding elektronische diensten of als hij de zogenoemde opgaaf intracommunautaire prestaties niet of niet tijdig heeft ingediend dan wel daarin onjuiste gegevens heeft opgenomen.

In de Wet implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders is verwezen naar de derde categorie waardoor het maximumboetebedrag onbedoeld fors is verhoogd (van € 5.514 naar € 10.300). Omdat de beleidslijn is dat indien een wettelijk boetemaximum wordt aangepast, wordt verwezen naar de naastgelegen lagere geldboetecategorie in het Wetboek van Strafrecht, had in casu moeten worden aangesloten bij de tweede categorie (2025: € 5.150).⁴⁵

⁴² Zie artikel I, onderdeel B, onder 2.

⁴³ Wetsvoorstel Wet stroomlijning bestuurlijke boetemaxima en termijnen.

⁴⁴ Artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht.

⁴⁵ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1119 en Wetsvoorstel Wet stroomlijning bestuurlijke boetemaxima en termijnen.

Met de omzetting van een boetebedrag naar een categorieaanduiding is ook de thans nog opgenomen, aan de AWR ontleende, indexeringsbepaling overbodig geworden waardoor wordt voorgesteld deze te laten vervallen. Beide onvolkomenheden worden met dit wetsvoorstel hersteld.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde maatregel is om het boetebedrag beter aan te laten sluiten bij een geldboete met het maximumbedrag van € 5.514 dat tot en met 31 december 2023 kon worden opgelegd. Zo sluit deze boete aan bij de fiscale beleidslijn om bij omzetting naar een boete uit het Wetboek van Strafrecht te kiezen voor een naastgelegen lagere geldboetecategorie. Dit doel wordt door de voorgestelde aanpassing bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel heeft geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. Gezien de technische aard van de aanpassingen is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De maatregel is uitvoerbaar zonder impact op systemen of processen. Het betreft een wettelijke aanpassing met beperkte impact, omdat in de praktijk meestal een lagere boete wordt opgelegd.⁴⁶

2.10 Herziening nultarief oorlogsschepen

Per 1 januari 2019⁴⁷ is de Wet OB 1968 aangepast in het kader van een herziening die beoogde beter aan te sluiten bij de btw-richtlijn 2006⁴⁸ (btw-richtlijn). Daarbij zijn verschillende typen zeeschepen, waaronder oorlogsschepen, expliciet benoemd in de betreffende tabelposten.

In de huidige formulering wordt bij onder meer de levering, verhuur, reparatie en onderhoud van oorlogsschepen verwezen naar de typen schepen, genoemd in de post die ziet op goederen bestemd voor de bevoorrading van dergelijke schepen. Deze verwijzing zou tot verwarring kunnen leiden, omdat bij de bevoorrading een specifieke voorwaarde geldt die niet van toepassing is op de levering van oorlogsschepen, namelijk de voorwaarde dat het moet gaan om oorlogsschepen die Nederland verlaten met als bestemming een buitenlandse haven of ankerplaats.

De wijzigingen beogen die mogelijke onduidelijkheid weg te nemen en een bestaande praktijk voort te zetten door de oorlogsschepen afzonderlijk te benoemen. De vanaf 1 januari 2019 geldende tekst heeft, voor zover bekend, overigens niet geleid tot ongewenste heffing van btw inzake oorlogsschepen.

⁴⁶ Zie § 31b en § 32 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

⁴⁷ Tabel II Wet OB 1968 is gewijzigd met de inwerkingtreding van artikel VII, onderdeel C, van het Belastingplan 2018.

⁴⁸ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het doel van de voorgestelde wijziging is de tekst te verduidelijken en omvat geen inhoudelijke wijziging van de bedoeling van de bepaling. Zo sluit deze tekst duidelijker aan bij de richtlijntekst waarop de bepaling is gegrond. Het doel wordt door de voorgestelde aanpassing bereikt, waarmee de maatregel naar verwachting doeltreffend zal zijn. De maatregel heeft geen budgettaire gevolgen en er zijn ook geen andere effecten voorzien. De verhouding tussen het beoogde doel en de bijbehorende effecten is daarmee in balans, waardoor de maatregel doelmatig zal zijn. Gezien de technische aard van de aanpassingen is niet voorzien in een evaluatie.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Douane en Toeslagen

De maatregel is uitvoerbaar zonder impact op systemen of processen. Het betreft een verduidelijking van een situatie die, voor zover bekend, in de praktijk al consequent zo wordt toegepast.

2.11 Aanpassing begripsbepalingen motorrijtuigenbelasting

In de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) wordt op dit moment de indeling tussen bestelauto's en vrachtauto's bepaald aan de hand van de toegestane maximum massa (TMM) van het motorrijtuig. Een motorrijtuig met een TMM van maximaal 3.500 kg wordt fiscaal aangemerkt als bestelauto. Een motorrijtuig met een hogere TMM wordt als vrachtauto aangemerkt.

De voertuigclassificaties in de Europese Unie, zoals opgenomen in Verordening (EU) 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG (Verordening (EU) 2018/858), gaan uit van de technische toelaatbare massa. Dit betekent dat voertuigen van de categorie N1 (met een technisch toelaatbare maximummassa van niet meer dan 3.500 kg) aangemerkt worden als bestelauto. Voertuigen van de categorie N2 (met een technisch toelaatbare maximummassa van meer dan 3.500 kg maar niet meer dan 12.000 kg) en N3 (met een technisch toelaatbare maximummassa van meer dan 12.000 kg) worden aangemerkt als vrachtauto.

Op basis van de huidige praktijk bestaat de mogelijkheid om motorrijtuigen administratief terug te keuren naar een lagere TMM. Dit betekent dat motorrijtuigen die technisch behoren tot categorie N2 (vrachtauto's), administratief worden teruggekeurd naar een TMM van maximaal 3.500 kg. Hierdoor worden zij fiscaal behandeld als bestelauto en is een lager tarief voor de motorrijtuigenbelasting (mrb) van toepassing. In de praktijk wordt deze mogelijkheid benut, omdat een motorrijtuig dat administratief is teruggekeurd naar maximaal 3.500 kg met een rijbewijs B mag worden bestuurd, in plaats van met rijbewijs C1.

Bij de vrachtwagenheffing die op 1 juli 2026 van start gaat werd oorspronkelijk eveneens uitgegaan van de toegestane maximum massa bij het bepalen of sprake is van een vrachtauto. Bij nota van wijziging is

echter besloten om voor de vrachtwagenheffing aan te sluiten bij de EU-voertuigclassificatie.⁴⁹ Hierdoor bepaalt de technische voertuigclassificatie (N1, N2 of N3) of sprake is van een bestelauto of vrachtauto voor de vrachtwagenheffing. Administratieve terugkeuring naar een lagere massa is daarmee voor de vrachtwagenheffing niet langer relevant.

Om te voorkomen dat bij de start van de vrachtwagenheffing op 1 juli 2026 zowel mrb als vrachtwagenheffing verschuldigd is voor een vrachtwagen uit categorie N2 die administratief is teruggekeurd naar een TMM van 3.500 kg of minder, is via het Belastingplan 2026 een tijdelijke oplossing getroffen. Voor deze motorrijtuigen geldt dat de mrb met ingang van de start van de vrachtwagenheffing nihil bedraagt. In de toelichting op de nota van wijziging die hieraan ten grondslag ligt, is aangekondigd dat in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2027 een maatregel wordt opgenomen waardoor in de mrb de Europese voertuigcategorieën gaan gelden voor de definitie van een vrachtauto.⁵⁰ Met het voorliggende voorstel wordt hieraan vervolg gegeven.

Voorgesteld wordt de aanpassing met ingang van 1 januari 2027 door te voeren, zodat de wijziging gelijktijdig in werking treedt met het bredere palet aan definitiewijzigingen in de mrb en belasting van personenauto's en motorrijwielen (bpm), zoals de definities van personenauto's, motorrijwielen, bestelauto's en lijkwagens die als gevolg van het Belastingplan 2025 (BP 2025) per 1 januari 2027 worden voorzien.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend doordat de categorisering in de mrb voortaan aansluit bij de objectief vast te stellen voertuigclassificatie. Daardoor ontstaat een uniform, transparant en controleerbaar stelsel. Door de mrb en de vrachtwagenheffing op elkaar af te stemmen wordt tevens de systematiek tussen de verschillende heffingen vereenvoudigd. Dit komt zowel de doelmatigheid van de uitvoering als de handhaafbaarheid ten goede.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft vastgesteld dat het voorstel uitvoerbaar is met ingang van 1 januari 2027, mits wordt geaccepteerd dat het toezicht op het *Rest-BPM-proces* niet geautomatiseerd kan worden ondersteund. Om deze conclusie goed te kunnen plaatsen, is het relevant te vermelden dat de Belastingdienst gegevens uit de mrb gebruikt om vast te stellen of voor een bestelauto nog bpm verschuldigd is. Dit is het geval wanneer voor een bestelauto aanspraak is gemaakt op de ondernemersvrijstelling, terwijl de houder niet langer aan de voorwaarden voldoet (bijvoorbeeld bij beëindiging van de onderneming). Het antwoord op de vraag of de houder van een bestelauto nog een ondernemer betreft, wordt vanuit de systemen van de mrb gegeven.

⁴⁹ Kamerstukken II 2024/25, 36626, nr. 7.

⁵⁰ Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. 21.

Indien het voorstel wordt aanvaard, wordt een teruggekeurde N2 voor de mrb niet langer als bestelauto beschouwd, terwijl dat voor de bpm wel het geval blijft. Hierdoor wordt het voor de Belastingdienst lastiger om effectief toezicht te houden op de vraag of voor een teruggekeurde N2 waarop de ondernemersvrijstelling is toegepast nog bpm verschuldigd is. Vanuit de mrb bevat de populatie bestelauto's dan immers niet langer de teruggekeurde N2.

Het gaat hierbij evenwel om een afgebakende en beperkte groep van minder dan 5.000 bestelauto's. Deze groep bestaat uit administratief teruggekeurde vrachtauto's uit categorie N2 die fiscaal als bestelauto zijn behandeld en waarvoor in het verleden een beroep is gedaan op de ondernemersvrijstelling in de bpm. Omdat de bpm in het kader van deze vrijstelling na vijf jaar volledig is afgeschreven én de ondernemersvrijstelling met ingang van 1 januari 2025 is vervallen, betreft dit uitsluitend bestelauto's met een datum van eerste toelating in de jaren 2022, 2023 en 2024. Voor bestelauto's met een datum van eerste toelating in 2021 of eerder is de vijfjaarstermijn inmiddels verstreken, waardoor geen bpm meer kan worden nageheven en toezicht niet aan de orde is.

De mogelijke toezichtproblematiek doet zich bovendien slechts tijdelijk voor en neemt in omvang af in de tijd. In de bpm is toezicht op het blijven voldoen aan de voorwaarden van de ondernemersvrijstelling uitsluitend relevant zolang de vijfjaarstermijn nog niet is verstreken. Dit betekent dat het toezicht zich in 2027 nog kan voordoen voor voertuigen met een datum van eerste toelating in 2022, 2023 en 2024. In 2028 betreft dit nog uitsluitend bestelauto's met een datum van eerste toelating in 2023 en 2024, en in 2029 alleen bestelauto's met een datum van eerste toelating in 2024. Vanaf 1 januari 2030 is voor deze bestelauto's geen bpm-toezicht meer nodig.

Daarbij wordt verwacht dat slechts een zeer beperkt deel van deze bestelauto's in de genoemde periode niet langer aan de voorwaarden van de ondernemersvrijstelling zal voldoen én bovendien geen spontane bpm-aangifte zal doen. Gelet op de beperkte en afnemende omvang van de doelgroep, het tijdelijke karakter van de situatie en de geringe verwachte nalevingsrisico's, wordt de consequentie dat het toezicht op eventueel verschuldigde bpm voor deze administratief teruggekeurde N2-voertuigen tijdelijk wordt bemoeilijkt, aanvaardbaar geacht.

2.12 Aanpassing productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO₂-heffing industrie

Als onderdeel van het Europese "Fit for 55"-pakket is het emissiehandelssysteem van de Europese Unie (EU ETS) zoals vastgesteld in Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (EU ETS-richtlijn) herzien, met als doelstelling ten minste 55% emissiereductie te bewerkstelligen in 2030 ten opzichte van 1990. Het uiteindelijke doel is klimaatneutraliteit in 2050. In het kader van deze herziening is Richtlijn (EU) 2023/959 gepubliceerd.⁵¹

⁵¹ Richtlijn (EU) 2023/959 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot wijziging van Richtlijn 2003/87/EG tot vaststelling van een systeem voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Unie en Besluit (EU) 2015/1814 betreffende de instelling en de werking van een marktstabiliteitsreserve voor de EU-regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten.

Hierdoor is ook de bijlage van de EU ETS-richtlijn gewijzigd, waardoor de productie van waterstof als activiteit is uitgebreid.

In de vorige versie van het EU ETS vielen alleen waterstofproductieprocessen met directe broeikasgasemissies onder de activiteiten. Het ging hierbij om de productie van waterstof en synthesegas door reforming of gedeeltelijke oxidatie met een productiecapaciteit van meer dan 25 ton per dag. Met Richtlijn (EU) 2023/959 is de reikwijdte van deze activiteit verbreed en ziet hij nu op de productie van waterstof en synthesegas met een productiecapaciteit van meer dan 5 ton per dag. Hierdoor vallen installaties die hernieuwbare waterstof produceren ook onder het EU ETS, mits ze aan de capaciteitsdrempel (>5 ton/dag) voldoen. De Europese Commissie (EC) doet dit om “(...) *koolstofarme en koolstofvrije technologieën voor de productie van waterstof te stimuleren en een gelijk speelveld te creëren voor bestaande en nieuwe technologieën zoals waterstofelektrolyse (...)*”. De wijziging is geïmplementeerd in het Besluit handel in emissierechten.⁵² Dit betekent dat ook binnen de CO₂-heffing industrie broeikasgasinstallaties die als activiteit hernieuwbare waterstof produceren, hiervoor op dit moment dispensatierechten kunnen krijgen.

In het Klimaatakkoord is de ambitie uitgesproken om in 2030 3 à 4 GW aan elektrolysecapaciteit te realiseren. 3 GW elektrolysecapaciteit leidt tot ongeveer 250.000 ton aan hernieuwbare waterstofproductie in 2030, en voor iedere ton waterstof krijgen elektrolyse-installaties op dit moment 6,84 ton aan emissierechten binnen het EU ETS. Bij een nationale reductiefactor van 0,761⁵³ zouden er in 2030 ongeveer 1.300.000 ton aan dispensatierechten worden toegekend aan producenten van hernieuwbare waterstof. Hierdoor blijven er minder dispensatierechten over voor andere bedrijven die vallen onder de CO₂-heffing industrie en neemt de reductieopgave voor deze bedrijven toe, terwijl niet zeker is dat de geproduceerde hernieuwbare waterstof daadwerkelijk (volledig) in de industrie ingezet zal worden. Voor de CO₂-heffing industrie is het noodzakelijk om te voorkomen dat een significant aantal dispensatierechten binnen de CO₂-heffing industrie wordt toebedeeld aan deze broeikasgasinstallaties door de verwachte, toekomstige uitbreiding van elektrolysecapaciteit in Nederland.

Bovendien wordt er voor de productie van hernieuwbare waterstof al een eigen instrumentarium ontwikkeld, met een mix van normering en subsidiëring aan de productiekant en de afnamekant van hernieuwbare waterstof. Het ontvangen van aanvullende dispensatierechten leidt mogelijk tot onwenselijke interacties met het bestaande en aanstaande waterstofinstrumentarium. Het is noodzakelijk om te voorkomen dat verschillende beleidsmaatregelen elkaar doorkruisen.

Tot slot hebben producenten van hernieuwbare waterstof geen directe emissies waardoor ze niet de effecten van de prijs van de CO₂-heffing industrie zouden ondervinden, maar dus wel dispensatierechten

⁵² Met de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel I, onder 6, van het Besluit van 26 maart 2024 tot wijziging van het Besluit handel in emissierechten ten behoeve van de implementatie van richtlijn 2023/959 met het oog op het aanwijzen van activiteiten die vallen onder het emissiehandelssysteem is bijlage II, categorie D, onder 24, van het Besluit handel in emissierechten hiertoe gewijzigd.

⁵³ Bij de Voorjaarsbesluitvorming 2025 heeft het kabinet besloten om het heffingsdoel met twee jaar uit te stellen naar 2032, en hiertoe de nationale reductiefactor m.i.v. 1 januari 2027 bij te stellen. In 2030 zou de NRF oorspronkelijk 0,667 bedragen, en in 2027 staat de NRF reeds vastgesteld op 0,901. Uitgaande van een lineaire daling van de NRF tussen 2027 en 2032 bedraagt de theoretische nieuwe factor voor 2030 0,761.

ontvangen. Ook strookt dit niet met de doelstelling van de CO₂-heffing industrie: het borgen van emissiereductie.

Op basis van het bovenstaande wordt voorgesteld om de Wet milieubeheer (Wm) te wijzigen, zodat de productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO₂-heffing industrie niet gepaard gaat met de toekenning van dispensatierechten. Het een-op-een volgen van het EU ETS zou in dit geval het borgende karakter op het behalen van de industriële reductiedoelstelling onder druk zetten.

De voorgestelde wijziging van de Wm regelt voor de productie van waterstof dat enkel dispensatierechten worden toegekend voor waterstof die is geproduceerd door reforming of gedeeltelijke oxidatie, los van de productiecapaciteit. Voor waterstof geproduceerd door middel van andere methoden (waaronder hernieuwbare waterstof door waterstofelektrolyse) zou dus door deze wijziging geen dispensatierechten worden toegekend. Reforming of gedeeltelijke oxidatie wordt ingezet voor de productie van grijze waterstof⁵⁴ en koolstofarme waterstof⁵⁵. Bij reforming (met 'Steam Methane Reforming', ofwel SMR, als meest gebruikte methode) reageren stoom, en methaan uit aardgas, onder hoge temperatuur en druk tot o.a. waterstof. Bij gedeeltelijke oxidatie wordt aardgas – of een andere koolwaterstof – gemengd met pure zuurstof en wordt onder hoge druk waterstof geproduceerd. Bij beide methoden komt CO₂ vrij bij het productieproces.

Het voorgestelde artikel 16b.17, zesde lid, Wm zal aansluiten bij de beschreven activiteit in bijlage I van de EU ETS-richtlijn zoals die gold voordat de wijziging van het EU ETS door Richtlijn (EU) 2023/959 in werking trad.

Uitvoeringsgevolgen NEa

Het niet langer toekennen van dispensatierechten voor hernieuwbare waterstofproductie heeft naar verwachting geen significante gevolgen voor de uitvoeringslasten van de Nederlandse emissieautoriteit (hierna: NEa). Het betreft hier namelijk een afbakening van de doelgroep die recht heeft op dispensatierechten; hier zijn geen extra handelingen of controles voor nodig. Ook zal het niet leiden tot een toename van de regeldruk, omdat de wetswijziging geen extra rapportageverplichtingen met zich meebrengt. Voor andere broeikasgasinstallaties onder de CO₂-heffing industrie verandert er ook niets aan de administratieve lasten. Een concept van het wetsvoorstel is voorgelegd aan de NEa voor een handhaafbaarheids-, uitvoerbaarheids- en fraudebestendigheidstoets (HUF-toets). De NEa heeft aangegeven geen volledige HUF-toets uit te voeren. Aanvullingen van de NEa zijn meegenomen in het wetsvoorstel.

2.13 Wettelijke verankering voorzitterschap van de Waarderingskamer

⁵⁴ Grijze waterstof wordt geproduceerd uit fossiele brandstoffen waarbij de CO₂ die bij het productieproces vrijkomt volledig in de atmosfeer terecht komt.

⁵⁵ Koolstofarme waterstof is waterstof die wordt gemaakt uit fossiele brandstoffen, maar waarbij een groot deel (tussen de 60-90%) van de vrijkomende CO₂ tijdens het productieproces wordt afgevangen en opgeslagen (carbon capture storage, ofwel CCS).

Dit voorstel betreft een wettelijke verankering van het staand beleid dat het voorzitterschap van de Waarderingskamer wordt uitgeoefend door een commissaris van de Koning (hierna: cvdK). Met deze maatregel zal de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) beter aansluiten op de praktijk en worden mogelijke onduidelijkheden met aanpalende wet- en regelgeving voorkomen.

Op dit moment is het staand beleid dat de rol van de voorzitter van de Waarderingskamer wordt uitgeoefend door een cvdK. Motivering voor dit beleid is dat de cvdK onafhankelijkheid waarborgt ten opzichte van de partijen in de Waarderingskamer, namelijk de rijksbelastingdienst, gemeenten en de waterschappen. De onafhankelijke positie van de cvdK in combinatie met de statuur van het ambt stelt de cvdK in staat draagvlak te creëren voor de besluiten van de Waarderingskamer.

Om onduidelijkheden met aanpalende wet- en regelgeving te voorkomen, is het noodzakelijk dit staand beleid vast te leggen in de Wet WOZ.

Het kan voorkomen dat geen van de commissarissen van de Koning in voldoende mate beschikbaar is voor de functie van voorzitter van de Waarderingskamer. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer alle commissarissen van de Koning aangeven onvoldoende tijd te hebben. Wanneer geen enkele cvdK in voldoende mate beschikbaar is, mag de Minister van Financiën afwijken van de verplichting om een cvdK als voorzitter te benoemen. Het is wenselijk dat de Minister van Financiën in dit geval een voorzitter zoekt met een profiel dat overeenkomt met dat van een cvdK, waarbij de onafhankelijkheid ten opzichte van de partijen binnen de Waarderingskamer voorop staat.

De Wet WOZ is de meest geschikte plek voor deze wettelijke regeling, gezien hier de taken en de structuur van de Waarderingskamer in zijn geregeld.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Met deze maatregel zal de Wet WOZ beter aansluiten op de praktijk en worden mogelijke onduidelijkheden met aanpalende wet- en regelgeving voorkomen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De wijziging betreft een wettelijke verankering van het staand beleid. Dit brengt geen gevolgen voor de uitvoering met zich mee.

2.14 Wijzigingen in de Wet op de accijns

In de Wet op de accijns (WA) wordt een aantal technische wijzigingen voorgesteld. Deze wijzigingen zijn tot stand gekomen na signalen vanuit de praktijk. De wijzigingen zijn van verschillende aard. Het doel van de

wijzigingen is het verminderen van de administratieve lasten voor belastingplichtigen,⁵⁶ het verbeteren van de handhavingsmogelijkheden van de inspecteur waar het gaat om aangiftetermijnen⁵⁷ en het doorvoeren van een redactionele aanpassing naar aanleiding van een actualisatie in een verwijzing.⁵⁸ In het hiernavolgende worden de wijzigingen toegelicht. De volgorde van het wetsvoorstel wordt hierbij gevolgd.

Uitslag tot verbruik bij inslag in accijnsgoederenplaats

In de WA wordt vaak gerefereerd aan het moment van de zogenoemde 'uitslag tot verbruik'. Uitslag tot verbruik is het moment waarop de accijns verschuldigd wordt en daarmee een zogenoemd belastbaar feit.⁵⁹ Accijns wordt verschuldigd op het tijdstip van de uitslag tot verbruik.⁶⁰ In de situatie waarin accijnsgoederen die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen, naar Nederland worden overgebracht om in Nederland voor commerciële doeleinden te worden geleverd of gebruikt, wordt de accijns verschuldigd op het tijdstip dat de accijnsgoederen in ontvangst zijn genomen door de zogenoemde gecertificeerde geadresseerde in Nederland.⁶¹ Op dat moment ontstaat een verplichting tot voldoening van de accijns, ook als die goederen daarna direct worden ingeslagen in een accijnsgoederenplaats.⁶² Als goederen worden ingeslagen, kan een verzoek om teruggaaf van accijns worden ingediend.⁶³ Als de goederen de accijnsgoederenplaats later weer verlaten, ontstaat opnieuw een verplichting tot voldoening van de accijns. Het ontstaan van de verplichting tot voldoening op aangifte en het daarna doen van een teruggaafverzoek zijn voor zowel de inspecteur als belastingplichtigen een onwenselijke administratieve last.

De voorgestelde wijziging regelt in het specifieke geval zoals hiervoor beschreven dat bij een ontvangst die direct wordt gevolgd door inslag in de accijnsgoederenplaats geen sprake is van uitslag tot verbruik. Derhalve is er op dat moment ook geen belastbaar feit.⁶⁴ Dit heeft tot gevolg dat voor de ontvangst van die goederen geen specifieke aangifteplicht en geen verplichting tot voldoening van de accijns bestaat. Dit betekent concreet dat niet langer eerst accijns moet worden voldaan die vervolgens wordt teruggegeven.

Het doel van deze wijziging is het verlichten van de administratieve lasten voor zowel de inspecteur als voor belastingplichtigen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de overige verplichtingen rondom het overbrengen van accijnsgoederen naar Nederland die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen, blijven bestaan. Dat betekent bijvoorbeeld dat het vervoer van deze goederen van een andere

⁵⁶ Dit gaat om de voorgestelde wijzigingen in de artikelen 2e en 81 WA.

⁵⁷ Dit gaat om de voorgestelde wijzigingen in artikel 53a WA.

⁵⁸ Dit gaat om de voorgestelde wijziging in artikel 64a WA.

⁵⁹ Artikel 1, tweede lid, WA.

⁶⁰ Artikel 52, eerste lid, WA.

⁶¹ Artikelen 52, derde lid, onderdeel e en 2e, eerste lid, WA.

⁶² Artikel 1a, eerste lid, tweede opsomningsstreepje, WA. Aldaar is bepaald: Een accijnsgoederenplaats is iedere plaats in Nederland waar op grond van de bepalingen van de WA accijnsgoederen onder schorsing van accijns mogen worden geproduceerd, mogen worden verwerkt, voorhanden mogen zijn, mogen worden opgeslagen, mogen worden ontvangen of mogen worden verzonden.

⁶³ Artikel 71, eerste lid, onderdeel d, WA.

⁶⁴ Deze mogelijkheid wordt geboden in artikel 35, zevende lid, in samenhang met artikel 37, tweede lid, laatste alinea, van de Horizontale accijnsrichtlijn.

lidstaat naar Nederland onder dekking van een zogenoemde e-VAD⁶⁵ dient te blijven plaatsvinden. Die vervoersbeweging moet vervolgens nog steeds in Nederland worden afgemeld met een bericht van ontvangst. Deze formaliteiten blijven nodig om de vervoersbeweging geldig te beëindigen. De administratieve last die wel komt te vervallen is, zoals vermeld, de aangifteplicht voor de ontvangst van deze goederen en de – daarmee samenhangende – verplichting tot voldoening van de accijns hierover.

Wijzigingen aangiftetermijn

Binnen de systematiek van de accijns geldt dat de in een tijdvak verschuldigd geworden accijns op aangifte moet worden voldaan.⁶⁶ Deze systematiek brengt met zich dat de AWR van toepassing is als het gaat over de heffing van belasting bij wege van voldoening of afdracht op aangifte van de in een tijdvak verschuldigd geworden accijns.⁶⁷ Op grond van de AWR moet de in een tijdvak verschuldigde accijns op aangifte worden voldaan binnen één maand na het einde van het tijdvak.

Op deze hoofdregel bestaat in de WA een afwijkende regeling.⁶⁸ Deze regeling is van toepassing op een aantal specifieke gevallen met betrekking tot het ontstaan van een belastbaar feit (uitslag).⁶⁹ In die gevallen moet de accijns op aangifte worden voldaan binnen een andere termijn dan de termijn die volgt uit de hiervoor genoemde hoofdregel. Met de voorgestelde wijziging wordt de in de WA bepaalde aangiftetermijn (die dus afwijkt van de maandtermijn zoals vastgesteld in de AWR) in drie gevallen gewijzigd. Daarnaast wordt de volgorde van het artikel aangepast aan de volgorde waarin de gevallen van uitslag waarop het artikel van toepassing is in de wet zijn opgenomen.

De eerste wijziging van de aangiftetermijn ziet op de situatie waarin sprake is van het overbrengen van accijnsgoederen die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen naar Nederland om in Nederland voor commerciële doeleinden te worden gebruikt, waarbij deze overbrenging geschiedt naar een gecertificeerde geadresseerde.⁷⁰ Met de voorgestelde wijziging wordt de termijn voor voldoening op aangifte in deze gevallen verlengd van een dag tot een week.⁷¹ Met de weektermijn wordt aangesloten bij de situatie van voldoening op aangifte voor de geregistreerde geadresseerde en wordt de huidige administratieve last voor het bedrijfsleven verlicht.

De overbrenging van accijnsgoederen kan op twee manieren plaatsvinden. In het ene geval worden accijnsgoederen overgebracht waarover nog geen accijns is betaald (onder schorsing), in het andere geval worden accijnsgoederen overgebracht waarover al wel accijns is betaald (veraccijnsd). In beide gevallen moeten de goederen door een vergunninghouder worden ontvangen. Beide gevallen zijn ook vergelijkbaar

⁶⁵ Een e-VAD of een elektronisch vereenvoudigd administratief document is een digitaal document dat wordt gebruikt voor het vervoer van accijnsgoederen binnen de EU waarbij de accijns al is betaald in een andere lidstaat. Dit wordt gebruikt bij het overbrengen van goederen die al tot verbruik zijn uitgeslagen.

⁶⁶ Artikel 53 WA.

⁶⁷ Onder meer de artikelen 10 en 19 AWR.

⁶⁸ Artikel 53a WA.

⁶⁹ Het gaat hierbij om de in artikel 53a WA genoemde gevallen (waarbij wordt verwezen naar gevallen als bedoeld in artikel 52 WA).

⁷⁰ Dit betreft het voorgestelde artikel 53a, onderdeel e (nieuw) WA, waarin wordt verwezen naar artikel 52, derde lid, onderdeel e, WA (juncto artikel 2e, eerste lid, WA: het gaat daarbij om accijnsgoederen die uitsluitend worden overgebracht van een gecertificeerde afzender naar een gecertificeerde geadresseerde).

⁷¹ Onder 'een week' wordt in dit geval verstaan: uiterlijk op de vrijdag van de week volgend op de week waarin de accijnsgoederen zijn ontvangen. Dit wordt verderop in de tekst nader toegelicht.

in zoverre dat sinds de introductie van de Horizontale accijnsrichtlijn⁷² beide overbrengingen plaatsvinden binnen het zogenoemde Excise Movement and Control System EMCS⁷³. In lijn met die systematiek is er reden om belastingplichtigen bij veraccijnsd vervoer hetzelfde administratieve voordeel te bieden als belastingplichtigen bij vervoer onder schorsing. Voor de vergunninghouder in het geval van goederenvervoer onder schorsing - de geregistreerde geadresseerde - is een aangiftetermijn toegestaan van een week. Met de voorgestelde wijziging wordt voor het veraccijnsde goederenvervoer een gelijke administratieve vereenvoudiging bewerkstelligd door de aangiftetermijn voor de gecertificeerde geadresseerde te verruimen tot uiterlijk de vrijdag van de week volgende op de week waarin de accijnsgoederen zijn ontvangen. Hierdoor wordt feitelijk een uitstel voor het voldoen van accijns op aangifte bewerkstelligd van maximaal negen en minimaal vijf werkdagen. Alle zendingen die in een week zijn ontvangen, kunnen daarmee in één keer worden aangegeven en de belasting daarvoor kan ook in één keer worden voldaan. Een dergelijke verruiming past binnen het streven de administratieve lasten voor het bedrijfsleven daar waar mogelijk te verminderen. Ook voor de uitvoering betekent dit een vereenvoudiging.

Ten tweede wordt een wijziging voorgesteld in de situatie waarin een verzender uit een andere lidstaat ervoor kiest om geen fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen, maar zelf in Nederland aangifte voor de accijns te doen.⁷⁴ Op dit moment bepaalt de WA dat de accijns in een dergelijk geval uiterlijk op de dag na het tijdstip van de levering van de accijnsgoederen op aangifte moet worden voldaan.⁷⁵ In de praktijk is het halen van deze termijn onmogelijk gebleken. Het kabinet stelt daarom voor dat de accijns in het beschreven geval voortaan uiterlijk op de vrijdag van de week volgend op de week waarin het tijdstip van de levering plaatsvindt, op aangifte moet worden voldaan.⁷⁶

Een dagtermijn is te kort, omdat de afstandsverkoper grotendeels afhankelijk is van informatie van derden over de ontvangst van de goederen en de afstandsverkoper meer tijd nodig heeft om deze informatie te achterhalen. Bovendien is de afstandsverkoper gehouden zich voorafgaand aan de overbrenging te melden bij de inspecteur⁷⁷, waardoor er vanuit het oogpunt van verzekering van de heffing geen reden is om een aangiftetermijn van een dag te eisen.

Ten derde wordt een wijziging voorgesteld voor het geval waarin sprake is van accijns die verschuldigd wordt als zich een bepaalde onregelmatigheid heeft voorgedaan tijdens de veraccijnsde overbrenging van accijnsgoederen.⁷⁸ Specifiek gaat het om de situatie waarin niet wordt voldaan aan de voorschriften van

⁷² Richtlijn 2020/262 van de Raad van 19 december 2020 houdende een algemene regeling inzake accijns (PbEU 2020, L 58) (Horizontale accijnsrichtlijn).

⁷³ EMCS is het geautomatiseerd systeem van de Europese Unie, bedoeld in Besluit 2020/263 van het Europees Parlement en de Raad van 15 januari 2020 betreffende geautomatiseerde verwerking van gegevens inzake de overbrenging van en de controle op accijnsgoederen (PbEU 2020, L 58).

⁷⁴ Dit betreft het voorgestelde artikel 53a, onderdeel f (nieuw) WA, waarin wordt verwezen naar artikel 52, derde lid, onderdeel f WA (juncto artikel 2f, eerste lid, WA).

⁷⁵ Zie het huidige artikel 53a, eerste lid, onderdeel b, WA (juncto de artikelen 52, derde lid, onderdeel f, en 2f, eerste lid, WA).

⁷⁶ Zie het voorgestelde artikel 53a, onderdeel f (nieuw), WA.

⁷⁷ Artikel 50f, eerste lid, WA.

⁷⁸ Dit betreft het voorgestelde artikel 53a, onderdeel h (nieuw) WA, waarin wordt verwezen naar artikel 52, derde lid, onderdeel g, WA, voor zover sprake is van het niet voldoen aan de voorschriften of van de gebrekkige naleving van de voorschriften als bedoeld in artikel 4, zesde lid, WA. Meer specifiek gaat het hierbij om de situatie als bedoeld in artikel 4, zesde lid, WA, waarbij het gaat om de situaties waarin niet wordt voldaan aan de

een of alle bij de overbrenging betrokken personen⁷⁹ of om de situatie waarin sprake is van de gebrekkige naleving van de voorschriften.⁸⁰ In die situaties is op dit moment bepaald dat de accijns op aangifte moet worden voldaan binnen één maand nadat de inspecteur de bedoelde onregelmatigheid vaststelt.⁸¹ Deze aangiftetermijn is substantieel langer dan die voor de situaties waarin geen sprake is van een onregelmatigheid. Dit is ongewenst. Ook blijkt in de praktijk dat de huidige maandaangifte ertoe leidt dat de inspecteur niet adequaat kan handhaven. Het is daarom wenselijk om in deze gevallen de huidige termijn voor voldoening op aangifte te verkorten van een maand naar een dag.

In de eerstgenoemde situatie, waarin niet wordt voldaan aan de voorschriften van de bij de overbrenging betrokken personen, kan het onder andere gaan om het ontbreken van de juiste vergunning van die betrokken personen. Dit is bijvoorbeeld het geval als de ontvanger van reeds in een andere lidstaat tot verbruik uitgeslagen goederen die naar Nederland worden verzonden om in Nederland voor commerciële doeleinden te worden geleverd of gebruikt, geen gecertificeerde geadresseerde is.⁸² In dat geval is sprake van een onregelmatigheid, wat een belastbaar feit tot gevolg heeft.⁸³ Naast de ontvanger van de goederen⁸⁴, kunnen bij onregelmatigheden ook anderen die betrokken zijn bij de onregelmatigheid worden aangemerkt als belastingplichtige.⁸⁵ Dat kan bijvoorbeeld een buitenlandse chauffeur zijn, die rap weer kan vertrekken. Gelet op de zwaarte van de omissie en het risico op verlies van accijnsinkomsten, is het in dit geval ter verzekering van de heffing noodzakelijk om zo spoedig mogelijk over te kunnen gaan tot het opleggen van een naheffingsaanslag. Een aangiftetermijn van een dag, zoals met voorliggende wijziging voorgesteld, past bij dit uitgangspunt het beste.

In de situatie waarin sprake is van de gebrekkige naleving van voorschriften⁸⁶ kan het bijvoorbeeld gaan om veraccijnsd vervoer tussen vergunninghouders zonder dat het vervoer plaatsvindt onder dekking van een e-VAD. In dat geval is er sprake van een vergunninghouder die een procedurele/formele omissie begaat. Ook indien de inspecteur dit tijdens de overbrenging constateert, is het van belang dat de inspecteur snel kan handelen. Ook in dit geval is een maandaangifte dus te lang. Het veraccijnsd vervoer vindt weliswaar plaats tussen vergunninghouders, maar de betreffende levering vindt niet plaats onder begeleiding van een e-VAD in EMCS terwijl dat systeem juist waarborgt dat de Douane kan controleren of het accijnsgoederenvervoer is aangevangen en beëindigd. Daarom past ook in dit geval een aangiftetermijn van een dag het beste. Deze termijn is voor belastingplichtigen ook haalbaar. Het gaat namelijk om accijnsvergunninghouders die bekend zijn met de bijbehorende vergunningsverplichtingen. Ook zijn dergelijk vergunninghouders gehouden een administratie te voeren die op overzichtelijke wijze de voor de accijnsheffing relevante gegevens moet bevatten.

voorschriften van een of alle bij de overbrenging betrokken personen in strijd met artikel 2e, eerste lid, WA en de situatie waarin sprake is van de gebrekkige naleving van de voorschriften vastgesteld krachtens artikel 2e, derde lid, WA.

⁷⁹ Artikelen 52, derde lid, onderdeel g, 4, zesde lid, 2e, eerste lid en 50f, eerste lid, WA.

⁸⁰ Artikelen 52, derde lid, onderdeel g, 4, zesde lid, en 2e, derde lid en 2f, tweede lid, WA.

⁸¹ Artikel 53a, eerste lid, onderdeel d, WA.

⁸² Artikel 2e, eerste lid, WA.

⁸³ Artikel 4 WA in samenhang met artikel 2e, eerste lid, WA.

⁸⁴ Artikel 51, eerste lid, onderdeel i, WA.

⁸⁵ Artikel 51, eerste lid, onderdeel i, WA.

⁸⁶ Het gaat hierbij om de gebrekkige naleving van de voorschriften vastgesteld krachtens artikel 2e, derde lid, WA. Zie artikel 4, zesde lid, WA.

Redactionele aanpassing in verband met juiste verwijzing

In de WA wordt verwezen naar een richtlijn die inmiddels is vervangen door een verordening. Door middel van een redactionele wijziging wordt de verwijzing in de WA geactualiseerd.

Tijdelijk accijnsgoederen buiten een accijnsgoederenplaats brengen voor bewerking

In de WA is geregeld dat ten aanzien van tabaksproducten in de vergunning voor een accijnsgoederenplaats kan worden toegestaan dat de vergunninghouder onder daarbij te stellen voorwaarden gedeeltelijk tot verbruik bereide tabak en tabaksproducten, al dan niet voorzien van accijnzegels, tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats bepaalde bewerkingen of verpakkingshandelingen kan laten ondergaan zonder dat het tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats brengen van die producten wordt aangemerkt als uitslag tot verbruik. Met de voorgestelde wijziging wordt deze mogelijkheid ook ten aanzien van de accijnsgoederen bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten gecreëerd. Deze mogelijkheid is nodig, omdat ook deze producten regelmatig buiten een accijnsgoederenplaats worden gebracht om daar bijvoorbeeld te worden verpakt in geschenkdozen (bijvoorbeeld in sociale werkplaatsen of op andere plekken). Om de administratieve lasten in dit soort situaties te verminderen voor zowel belastingplichtigen als de Douane, wordt ook ten aanzien van deze producten geregeld dat via de vergunning kan worden toegestaan dat dit soort bewerkingen kan worden uitgevoerd zonder dat accijns is verschuldigd omdat sprake is van uitslag tot verbruik.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde wijzigingen in de WA zijn tot stand gekomen na signalen vanuit de praktijk en zijn van verschillende aard. Het doel van de wijzigingen is, zoals eerder genoemd, het verminderen van de administratieve lasten voor belastingplichtigen,⁸⁷ het verbeteren van de handhavingmogelijkheden van de inspecteur waar het gaat om aangiftetermijnen⁸⁸ en het doorvoeren van een redactionele aanpassing naar aanleiding van een actualisatie in een verwijzing.

Ten aanzien van deze doelen zijn de voorgestelde wijzigingen doeltreffend en doelmatig. Met de eerst voorgestelde wijziging waarbij geen uitslag tot verbruik plaatsvindt als goederen direct worden ingeslagen, wordt een administratieve lastenverlichting voor belastingplichtigen bereikt. Belastingplichtigen hoeven in situaties waarin de goederen nog niet worden verbruikt, nu geen aangifte meer te doen. Ten aanzien van de wijzigingen van de aangiftetermijnen geldt dat sommige termijnen langer worden (van een dag naar een week) en andere korter (van een maand naar een dag). Daar waar de termijn wordt verlengd, is sprake van een lastenverlichting voor belastingplichtigen, omdat zij meer tijd hebben om aan de voorwaarden voor het doen van aangifte te voldoen. Daar waar de termijn wordt verkort, wordt verbetering van handhavingmogelijkheden gerealiseerd, omdat de inspecteur nu sneller kan overgaan tot het opleggen van een naheffingsaanslag in gevallen dat sprake is van een onregelmatigheid of zelfs van fraude.

⁸⁷ Dit gaat om de voorgestelde wijzigingen in de artikelen 2e en 81 WA.

⁸⁸ Dit gaat om de voorgestelde wijzigingen in artikel 53a WA.

De voorgestelde wijziging ten aanzien van het tijdelijk buiten een accijnsgoederenplaats brengen van accijnsgoederen voor bewerking, bereikt ook een administratieve lastenverlichting. Deze wijziging voorkomt dat accijnsgoederen die een bewerking, zoals verpakking, moeten ondergaan worden uitgeslagen en dat daarover aangifte moet worden gedaan als zij daarvoor tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats worden gebracht.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De uitvoeringsgevolgen van de voorgestelde wijzigingen zijn positief voor de Douane. In de praktijk is van de voorgestelde wijzigingen gebleken dat daaraan behoefte is. De voorgestelde wijzigingen leiden ertoe dat goederen worden belast als zij worden uitgeslagen tot verbruik en dat de heffing van accijns wordt verzekerd. Waar sprake is van administratieve lastenverlichting voor belastingplichtigen is ook sprake van administratieve lastenverlichting voor de Douane. Het realiseren van langere aangiftetermijnen zorgt ervoor dat meer aangiften tegelijk in een gecombineerde aangifte kunnen worden gedaan. Dit vergemakkelijkt controles. Daarbij leiden minder aangiften tot minder controles van die aangiften.

2.15 Wijzigingen delegatiegrondslag vermogenstoetsuitzonderingen voor toeslagen

Voor het recht op huurtoeslag, zorgtoeslag en kindgebonden budget geldt een zogenoemde vermogenstoets. Dit houdt in dat een belanghebbende geen recht heeft op die toeslag als diegene, diens partner of medebewoner op 1 januari van het berekeningsjaar meer vermogen heeft dan de vermogensgrens. Het gaat hierbij om de rendementsgrondslag, bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).⁸⁹ Om te voorkomen dat bepaalde categorieën van uitkeringen ertoe kunnen leiden dat een belanghebbende zijn recht op toeslag verliest, doordat die uitkering het vermogen van die belanghebbende dusdanig doet toenemen dat de vermogensgrens wordt overschreden, bestaan uitzonderingen op de vermogenstoets. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om uitkeringen of tegemoetkomingen vanuit de overheid op grond van de Wet hersteloperatie toeslagen. De uitzonderingen op de vermogenstoets worden bepaald door de ministerraad aan de hand van het afwegingskader vermogenstoetsuitzonderingen⁹⁰ en vastgesteld in de Uitvoeringsregeling Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (UR Awir) op basis van een in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) opgenomen delegatiegrondslag. Met betrekking tot deze delegatiegrondslag worden drie wijzigingen voorgesteld.

Ten eerste wordt voorgesteld de delegatiegrondslag van deze vermogenstoetsuitzonderingen te herformuleren. De delegatiegrondslag van de vermogenstoetsuitzonderingen is momenteel opgenomen in het artikel dat de hardheidsclausule voor de Awir regelt en ook geformuleerd als een hardheidsclausule.⁹¹ Met deze bepaling is echter beoogd om enkel bij ministeriële regeling aangewezen

⁸⁹ Artikel 5.3 Wet IB 2001.

⁹⁰ Kamerstukken II 2024/25, 35574, nr. 31, blg-1175135.

⁹¹ Artikel 47, tweede lid, Awir.

gevallen van vermogensbestanddelen uit te zonderen van de vermogenstoets.⁹² Ook de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft eerder overwogen dat buiten de in de UR Awir opgesomde gevallen geen bevoegdheid bestaat tot het buiten toepassing laten van de vermogenstoets.⁹³ De huidige formulering als hardheidsclausule past dus niet goed bij de beoogde delegatiegrondslag. Daarom wordt ter verduidelijking voorgesteld deze bepaling te herformuleren.

Ten tweede wordt voorgesteld de delegatiegrondslag te verplaatsen. In het licht van de bedoeling van de delegatiegrondslag acht het kabinet de paragraaf ter bepaling van de draagkracht van belanghebbenden passender. Het vermogen – en daarmee de vermogenstoetsuitzonderingen – vormt immers onderdeel van de draagkrachtberekening.

Ten slotte wordt voorgesteld om de voorhangprocedure die geldt voor nieuw te introduceren vermogenstoetsuitzonderingen te laten vervallen. Op dit moment geldt een zware voorhangprocedure die inhoudt dat de leden van de Tweede of Eerste Kamer kunnen besluiten dat de inhoud van de ministeriële regeling waarmee een nieuwe vermogenstoetsuitzondering wordt geregeld in formele wetgeving moet worden vastgelegd. Zoals hiervoor benoemd zijn alle vermogenstoetsuitzonderingen opgenomen in de UR Awir. Als de Tweede en Eerste Kamer zouden besluiten dat een vermogenstoetsuitzondering in wetgeving moet worden vastgelegd, zou dat betekenen dat bepaalde vermogenstoetsuitzonderingen niet in de UR Awir, maar in de wet geregeld worden. Dit acht het kabinet onwenselijk. Sinds de introductie van de voorhangbepaling in de wet⁹⁴ hebben de Tweede en Eerste Kamer de voorhangprocedure bovendien niet gebruikt om een vermogenstoetsuitzondering tegen te houden of om te kennen te geven deze in de wet op te willen nemen. Wel is de voorhangprocedure eenmaal gebruikt als gelegenheid tot het stellen van vragen.⁹⁵ Het instrument van de voorhang is hier echter niet voor nodig. Vermogenstoetsuitzonderingen worden van tevoren bekend gemaakt, bijvoorbeeld wanneer een regeling voor een tegemoetkoming waarvoor een vermogenstoetsuitzondering van toepassing zal zijn, wordt geïntroduceerd. De Tweede en Eerste Kamer hebben dan reeds de mogelijkheid om bijvoorbeeld Kamervragen te stellen of een debat aan te vragen. De kans is groot dat dit al in een vroeger stadium kan zijn dan in het geval van een voorhangprocedure waar de reactietermijn beperkt is. Dit is ook het geval bij een 'lichte' voorhangprocedure, waarbij de Tweede of Eerste Kamer de kans krijgen om zich uit te spreken, maar niet de mogelijkheid hebben de ministeriële regeling tegen te houden. Om dezelfde reden wordt de meerwaarde van het vervangen van de zware voorhangprocedure door een lichte voorhang daarom als beperkt ingeschat en geniet deze optie evenmin de voorkeur. Uiteraard blijft het streven om in goed gesprek te blijven met het parlement, zodat een nieuwe vermogenstoetsuitzondering kan worden heroverwogen wanneer daar aanleiding toe is.

⁹² Kamerstukken II 2004/05, 29764, nr. 32.

⁹³ Zie bijvoorbeeld ABRvS 24 maart 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL8697.

⁹⁴ Kamerstukken II 2019/20, 35468, nr. 38.

⁹⁵ Kamerstukken II 2024/25, 35574, nr. 31.

Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie

Het herformuleren en verplaatsen van de delegatiegrondslag is doelmatig en doeltreffend. De vormgeving en de plaats van de delegatiebepaling passen hierdoor namelijk beter bij de bedoeling van de bepaling. Het laten vervallen van de voorhangprocedure is eveneens doeltreffend. Tot op heden is niet van de voorhangprocedure gebruikgemaakt en een eventueel gebruik zou tot onwenselijke resultaten kunnen leiden (een vermogenstoetsuitzondering in de wet, naast de overige vermogenstoetsuitzonderingen in de UR Awir). Het laten vervallen ervan is bovendien in lijn met de Aanwijzingen voor de regelgeving⁹⁶, die terughoudendheid voorschrijven bij parlementaire betrokkenheid voor gedelegeerde regelgeving.⁹⁷ Betrokkenheid van het parlement is reeds mogelijk en vereist geen (zware dan wel lichte) voorhangprocedure, waardoor de maatregel eveneens doelmatig is.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde wijziging behelst geen wijziging van de uitvoeringspraktijk.

2.16 Rechtsbescherming decentrale belastingen

In 2016 is de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 aangenomen. Onderdeel daarvan is het stroomlijnen van de invorderingsregelgeving voor rijksbelastingen en toeslagen, ook wel aangeduid als de “Wet Stroomlijnen”. De Wet Stroomlijnen bevat onder meer bepalingen die gericht zijn op het verbeteren en moderniseren van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen. Met ingang van 1 januari 2027 treedt deze wijziging inzake de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting in werking.⁹⁸ Daardoor wordt na bezwaar de fiscale rechter bevoegd om geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen te beslechten. Dit betreft de bestuursrechter bij de rechtbank (in eerste aanleg), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie).⁹⁹ De huidige regelgeving voorziet ter zake van uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting niet in een rechtsgang die toegang geeft tot de fiscale rechter, aangezien in dergelijke gevallen uitsluitend administratief beroep openstaat. Hierdoor kan een belanghebbende slechts een vordering uit onrechtmatige daad instellen bij de civiele rechter, die in deze functioneert als restrechter. Vanwege de noodzakelijke aanpassingen in de automatisering is de Wet Stroomlijnen als totaalpakket tot op heden nog niet integraal in werking getreden. Daardoor is de gewenste wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting ook nog niet gerealiseerd. Ingevolge het inwerkingtredingsbesluit van 23 januari 2025 zal het onderdeel dat de rechtsbescherming bij

⁹⁶ In de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) staan de eisen aan de vormgeving van wet- en regelgeving en het proces waarin deze worden gemaakt. Ze worden rijksbreed vastgesteld en zijn bindend voor de wetgevingsdirecties op alle departementen. Ook vormen ze het referentiekader voor amendementen en initiatiefwetsvoorstellen door het parlement. Enkel wanneer toepassing van een aanwijzing vanuit het oogpunt van goede regelgeving niet tot aanvaardbare resultaten leidt, kan van de Aanwijzingen worden afgeweken (Ar 1.2).

⁹⁷ Ar 2.35.

⁹⁸ Besluit van 23 januari 2025 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (Stb. 2025, 23).

⁹⁹ Voor toeslagen is de rechtsbescherming bij uitstel van betaling van toeslagschulden (kwijtschelding van toeslagschulden is thans niet mogelijk) op dit moment gelijk aan de rechtsbescherming die geboden wordt bij de vaststelling van het recht op toeslag (procedure bij de bestuursrechter en de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State).

uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting wijzigt, met ingang van 1 januari 2027 in werking treden.

Achtergrond wijziging voor decentrale belastingen

Op 15 januari 2021 heeft het kabinet in reactie op het rapport 'Ongekend onrecht' van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag toegezegd dat de Wet Stroomlijnen wordt opgeschort en heroverwogen.¹⁰⁰ In dat kader is onderzocht of het onderdeel van de Wet Stroomlijnen dat ziet op het moderniseren en verbeteren van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting alsnog in werking kan treden. In de brief van 6 juni 2023 is de Tweede Kamer geïnformeerd dat deze wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen met ingang van 1 januari 2027 wordt ingevoerd.¹⁰¹

De invordering van provinciale belastingen, gemeentelijke belastingen en waterschapsbelastingen (hierna: decentrale belastingen) geschiedt op grond van de Provinciewet, Gemeentewet, onderscheidenlijk de Waterschapswet, met toepassing van de Invorderingswet 1990 (IW 1990).¹⁰² Zonder aanvullende maatregelen zou de wijziging van de rechtsbescherming ten aanzien van uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting dus automatisch ook voor decentrale belastingen gaan gelden. Dat wordt op dit moment onwenselijk geacht, omdat een wijziging van de rechtsbescherming voor zowel de rijksbelastingen als de decentrale belastingen naar verwachting zal leiden tot een te grote toename van de werklast voor de rechtspraak. In navolging hiervan is aangekondigd om de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting gefaseerd in te voeren.¹⁰³ Hierbij is ervoor gekozen om de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting voorlopig alleen te wijzigen voor de rijksbelastingen en op een later – nog nader te bepalen – moment voor decentrale belastingen.

Om te bewerkstelligen dat de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting vooralsnog alleen voor rijksbelastingen gaat gelden en niet voor decentrale belastingen, wordt voorgesteld de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet aan te passen. Met deze wijziging wordt voorgesteld dat – in afwijking van de IW 1990 – bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen het administratief beroep als rechtsbescherming blijft gelden.

Stapsgewijze invoering en vervolg richting decentrale belastingen

Bij de keuze voor een gefaseerde invoering van de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting en deze voor decentrale belastingen vooralsnog niet te laten gelden, is de toezegging gedaan om een evaluatiebepaling op te nemen. Op grond van deze evaluatiebepaling wordt binnen drie jaar na de inwerkingtreding van de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen verslag uitgebracht aan

¹⁰⁰ Bijlage 964789, p. 3 bij Kamerstukken II 2020/21, 35510, nr. 4.

¹⁰¹ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1268.

¹⁰² De toepassing van de IW 1990 geldt niet voor de opcenten motorrijtuigenbelasting. Zie artikel 227a, eerste lid, van de Provinciewet.

¹⁰³ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1268.

de Staten-Generaal. Daarbij is toegezegd dat in de evaluatie tevens wordt onderzocht of het mogelijk is om de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding ook voor decentrale belastingen te wijzigen in te voeren.¹⁰⁴

Dit wetsvoorstel voorziet tevens in het te zijner tijd vervallen van de bepalingen die ervoor zorgen dat het administratieve beroep vooralsnog blijft bestaan voor decentrale belastingen. Op een nader te bepalen tijdstip kan dit gerealiseerd worden door de vaststelling van een koninklijk besluit. Dit zal echter niet plaatsvinden voordat de belangrijkste betrokkenen, waaronder de Raad voor de rechtspraak (RvdR) en de decentrale overheden, zijn geconsulteerd over deze wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting.

Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak

Tot slot wordt voorgesteld de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak – opgenomen als bijlage 2 bij de Algemene wet bestuursrecht (Awb) - te actualiseren.

Voor besluiten op grond van de IW 1990 geldt sinds jaar en dag dat slechts in specifieke, uitdrukkelijk aangewezen gevallen beroep openstaat. Deze negatieve-lijstbenadering sluit aan bij de keuze van de wetgever om het fiscale procesrecht slechts beperkt van overeenkomstige toepassing te verklaren op besluiten met betrekking tot de invordering van belasting. De voorgestelde wijzigingen verduidelijken dat tegen besluiten over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting – in verband met de wijziging met ingang van 1 januari 2027 voor rijksbelastingen – wél beroep openstaat. Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om de regeling te actualiseren. Dit betreft geen beleidsmatige wijziging.

Voor decentrale belastingen blijft de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding vooralsnog bestaan uit de mogelijkheid van administratief beroep. Om die reden wordt in de bevoegdheidsregeling vastgelegd dat tegen deze besluiten géén beroep bij de bestuursrechter openstaat.

Onderzochte uitvoeringsgevolgen

In 2016 is onderzoek gedaan naar de uitvoeringsgevolgen van de wijziging van de rechtsbescherming bij geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting. Vanwege het tijdsverloop is besloten tot een herbeoordeling. Hier is in 2022 een start mee gemaakt.¹⁰⁵ Ten behoeve hiervan is in 2022 een uitvoeringstoets uitgevoerd door de Belastingdienst om inzicht te verkrijgen in de uitvoerbaarheid, het tijdstip en de voorwaarden waaronder deze wijziging van de rechtsbescherming bij geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen in werking kan treden.

Tevens is advies gevraagd aan de Rvdr en zijn gesprekken gevoerd met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen. De Rvdr heeft aangegeven dat de voorgestelde wijzigingen, indien deze in één keer zouden worden doorgevoerd voor zowel rijks- als decentrale belastingen, zouden

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1268.

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2022/23, 35510, nr. 106.

leiden tot een aanzienlijke toename van belastingprocedures. Hoewel deze inschatting is gebaseerd op grove gegevens en zonder volledig onderscheid naar type belasting, wordt wel duidelijk dat de rechtspraak met een structurele hogere werklast rekening houdt van duizenden zaken. Dit vormde een belangrijke overweging om de wijziging in eerste instantie te beperken tot rijksbelastingen en de huidige rechtsbescherming die geldt bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen – het administratief beroep – voorlopig te handhaven. Deze aanpak maakt het tevens mogelijk om ervaring op te doen met de gewijzigde rechtsbescherming bij rijksbelastingen en daarvan te leren voor een eventuele toekomstige wijziging bij decentrale belastingen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Hiervoor is toegelicht dat een gelijktijdige wijziging – voor zowel rijksbelastingen als decentrale belastingen – zou leiden tot aanzienlijke uitvoeringsproblemen voor de rechtspraak. Tegelijkertijd wordt onderkend dat het op termijn wenselijk is om ook bij decentrale belastingen te komen tot een situatie waarbij de fiscale rechter bevoegd wordt om geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen te beslechten. Daarom is in dit wetsvoorstel opgenomen dat binnen drie jaar na inwerkingtreding een evaluatie aan de Staten-Generaal wordt aangeboden. Deze evaluatie geeft inzicht in de werking van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen en verkent of, en onder welke voorwaarden, een vergelijkbare aanpassing ook voor decentrale belastingen uitvoerbaar is. Hiermee wordt uitvoering gegeven aan de eerder aan de Kamer gedane toezegging tot een zorgvuldige en stapsgewijze aanpak.¹⁰⁶

De wijziging van de IW 1990 per 1 januari 2027 ingevolge de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 beoogt een modernisering van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen te bewerkstelligen.¹⁰⁷ De voorgestelde wijzigingen van de Provinciewet, de Gemeentewet en de Waterschapswet hebben als doel om de wijziging van de IW 1990 vooralsnog niet te laten gelden voor decentrale belastingen. Hiermee wordt voorkomen dat de rechtspraak wordt geconfronteerd met een te grote werklast. Het beoogde doel wordt aldus gerealiseerd door aanpassing van de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde wijzigingen hebben geen uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst. Met deze voorgestelde wijzigingen wordt namelijk een uitzondering gecreëerd voor de decentrale belastingen ten opzichte van de rijksbelastingen. Daarnaast hebben deze voorgestelde wijzigingen geen impact op decentrale overheden, aangezien de bestaande situatie wordt gehandhaafd.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1268.

¹⁰⁷ Besluit van 23 januari 2025 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (Stb. 2025, 23).

2.17 Herstel omissie belasting- en invorderingsrente onderlinge overlegprocedures

Een belastingplichtige kan een onderlinge overlegprocedure starten in geval van een (dreigend) geschil over de toepassing of uitleg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Een onderlinge overlegprocedure kan gevoerd worden op grond van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, de Belastingregeling voor het Koninkrijk, een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, of de Wet fiscale arbitrage. Het is aan de belastingplichtige om te kiezen op basis van welk verdrag of welke wet hij verzoekt om een onderlinge overlegprocedure. Voor ieder geval geldt dat de Minister van Financiën belasting- en invorderingsrente kan matigen in het kader van de onderlinge overlegprocedure. Echter, abusievelijk is de Wet fiscale arbitrage niet opgenomen in de wettelijke artikelen die deze matiging regelen in de AWR en de IW 1990, terwijl dit wel de bedoeling van de wetgever is geweest, en overeenstemt met de huidige praktijk. Met dit wetsvoorstel wordt deze omissie in de AWR en de IW 1990 hersteld.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Deze maatregel is doeltreffend en doelmatig, omdat het altijd de bedoeling van de wetgever is geweest om matiging van belasting- en invorderingsrente mogelijk te maken voor alle onderlinge overlegprocedures, ongeacht op welke grondslag de procedure wordt gevoerd, en de maatregel overeenstemt met de huidige praktijk. Er wordt geen evaluatie voorzien bij deze maatregel.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De voorgestelde maatregel behelst geen wijziging van de uitvoeringspraktijk.

2.18 Delegatiebepaling in de AWR

De EC heeft het toezicht op de energiebelastingverlaging positief voor Nederland afgerond in die zin dat de in de Wet fiscale Klimaatmaatregelen glastuinbouw opgenomen verlaagde energiebelastingtarieven op aardgas geen onrechtmatige staatssteun opleveren omdat de maatregel conform de voorwaarden zou zijn uitgevoerd.¹⁰⁸ Naar aanleiding van deze controle heeft de EC Nederland wel aanbevolen om in nationale regelgeving de Unierechtelijke voorwaarden op te nemen die zien op het verstrekken van fiscale staatssteun. Deze voorwaarden kunnen ook de vorm hebben van een grond om staatssteun te weigeren. Daarbij kan worden gedacht aan de voorwaarde dat fiscale staatssteun niet wordt verstrekt zolang er een terugvorderingsbesluit van de EC wegens onrechtmatige fiscale staatssteun ligt of een procedure inzake dat besluit loopt (de zogeheten Deggendorf-clausule).¹⁰⁹ De inspecteur heeft kennis van dit terugvorderingsbesluit en weigert aldus de toepassing van regelingen die als fiscale staatssteun zijn aangemerkt. Indien de betreffende belastingplichtige er niet al mee bekend was dat een regeling waarvoor

¹⁰⁸ Kamerstukken II 2023/24, 36426, nr. 3, p. 17. De goedkeuring van de EC liep tot en met 2024. Met ingang van 1 januari 2025 is de glastuinbouwsubsidie-regeling onder de Algemene Groepsvrijstellingsverordening gebracht.

¹⁰⁹ HvJ EU 9 maart 1992, C-188/92 (TWD Textilwerke Deggendorf GmbH), ECLI:EU:C:1994:90.

hij in aanmerking wenst te komen als fiscale staatssteun is aangemerkt, wordt hij dat door de weigering.¹¹⁰ Terugvorderingsbesluiten worden door de EC openbaar gemaakt. Belastingplichtigen kunnen deze terugvorderingsbesluiten raadplegen.¹¹¹ Het kabinet neemt de aanbeveling van de EC over en stelt daartoe - naar voorbeeld van bestaande wet- en regelgeving¹¹² - een delegatiegrondslag voor op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur genoemde voorwaarden kunnen worden vastgelegd. Dit stelt het kabinet ook in staat om sneller dan bij wetgeving in formele zin in te kunnen spelen op veranderingen in genoemde voorwaarden.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De voorgestelde maatregel beoogt het opvolgen van een aanbeveling van de EC door de betreffende algemene Unierechtelijke voorwaarden in de nationale wetgeving op te nemen. De maatregel voorziet in een delegatiegrondslag. Daardoor kan sneller op veranderingen in die voorwaarden worden ingespeeld. Dat bevordert als zodanig de doeltreffend- en doelmatigheid van het vastleggen van die voorwaarden.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

Het slechts opnemen van een delegatiebepaling heeft als zodanig beperkte tot geen gevolgen voor de uitvoering. Pas bij de daadwerkelijke vaststelling van de algemene maatregel van bestuur bestaat de mogelijkheid dat dit uitvoeringsgevolgen heeft, die op dat moment met een separate uitvoeringstoets in kaart zullen worden gebracht.

2.19 Verruiming van de vrijstelling voor oldtimers in de motorrijtuigenbelasting

De oldtimerregeling in de mrb biedt een volledige vrijstelling van mrb voor motorrijtuigen die ouder zijn dan 40 jaar. In het Belastingplan 2024 is besloten om deze systematiek te wijzigen en niet langer een schuivende leeftijdsgrens te hanteren. In plaats daarvan is gekozen voor een vaste peildatum: motorrijtuigen met een datum eerste toelating (DET) van vóór 1 januari 1988 vallen vanaf 1 januari 2028 permanent onder de vrijstelling.

Naast deze vrijstelling bestaat sinds 2014 in de mrb de overgangsregeling voor oldtimers (OVR). Deze regeling werd ingevoerd toen de leeftijdsgrens in de oldtimerregeling werd verhoogd van 25 naar 40 jaar. Motorrijtuigen die op dat moment al tussen de 26 en 40 jaar oud waren en een DET hadden van vóór 1 januari 1988, krijgen eerbiedigende werking in de vorm van een mrb-kwarttarief met een maximum van € 154 per jaar (prijzen 2025), mits wordt voldaan aan specifieke voorwaarden waaronder een winterstop van drie maanden. Deze overgangsregeling loopt in principe af op het moment dat alle betrokken motorrijtuigen 40 jaar oud zijn, hetgeen per 1 januari 2028 het geval zal zijn.

¹¹⁰ Belastingplichtigen hebben een verantwoordelijkheid om na te gaan of een regeling onrechtmatige staatssteun vormt, zie HvJ EG 20 maart 1997, C-24/95 (Alcan Deutschland GmbH), ECLI:EU:C:1997:163.

¹¹¹ Terugvorderingsbesluiten zijn te raadplegen op: <https://competition-cases.ec.europa.eu/search>.

¹¹² Zie artikel 22, eerste lid, onderdeel d, onder 1°, van het Kaderbesluit nationale EZK- en LNV-subsidies.

Met deze maatregel wordt voorgesteld om de invoering van de vaste peildatum met één jaar te vervroegen. Daarmee komen met ingang van 1 januari 2027 alle motorrijtuigen met een DET van vóór 1 januari 1988 permanent in aanmerking voor de vrijstelling. In het jaar 2027 betreft dat ook motorrijtuigen die in dat jaar tenminste 39 jaar oud zijn (met een DET uit 1987). De vrijstelling voor oldtimers wordt met het voorstel dus tijdelijk verruimd met de oldtimers die anders nog gebruik hadden kunnen maken van de OVR.

Het voorstel om de vrijstelling voor oldtimers tijdelijk te verruimen voorkomt dat de Belastingdienst in het nieuwe mrb-systeem, dat vanaf 2027 in gebruik wordt genomen, nog een aparte voorziening moet inbouwen voor slechts één jaar OVR en voor een zeer beperkte doelgroep. Gezien de schaarse IV-capaciteit binnen de Belastingdienst is dat niet efficiënt. Door de overgangsregeling per 2027 te laten vervallen, kan deze IV-capaciteit beter worden ingezet voor andere uitvoeringsprioriteiten. Met het voorstel blijft het eerbiedigende karakter van de OVR-regeling in stand: de betreffende motorrijtuigen die onder de OVR vielen, krijgen met ingang van 1 januari 2027 een vrijstelling.

Met deze maatregel wordt aldus een synergie bereikt tussen beleidsdoelen en uitvoering: zowel het beleidsmatige streven naar vereenvoudiging als de uitvoeringsbehoefte van de Belastingdienst versterken elkaar en dragen gezamenlijk bij aan eenvoud, uitvoerbaarheid en draagvlak.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

De maatregel is doeltreffend, omdat de OVR per 2027 definitief kan worden beëindigd en alle motorrijtuigen met een DET van vóór 1 januari 1988 onder de reguliere vrijstelling vallen. De doelmatigheid is hoog, doordat onnodige uitvoeringscomplexiteit en toezichtsinspanningen worden voorkomen en de inzet van schaarse IV-capaciteit wordt beperkt.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft met een uitvoeringstoets vastgesteld dat het voorstel uitvoerbaar is met ingang van 1 januari 2027. De Belastingdienst concludeert dat het vervroegd beëindigen van de OVR de complexiteit van de regelgeving verkleint. Het risico op procesverstoringen wordt klein geacht, de kosten zijn beperkt en er worden geen personele gevolgen voorzien.

2.20 Gedeeltelijk vervallen Fiscale vereenvoudigingswet 2017

In 2016 is met de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 ingezet op het verminderen van de administratieve lasten van burgers en bedrijven, het verminderen van de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en het verminderen van de regeldruk. Onderdeel van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 betreft het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving van belastingen en toeslagen, ook wel aangeduid als de "Wet Stroomlijnen". Dit onderdeel bevat een pakket aan maatregelen die tot doel heeft om de invorderingswet- en regelgeving voor belastingen en toeslagen zoveel mogelijk te harmoniseren. De

Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is aangenomen¹¹³ maar tot op heden niet volledig¹¹⁴ in werking getreden. In de kabinetsreactie op het rapport 'Ongekend Onrecht' van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag heeft het kabinet toegezegd de inwerkingtreding van het gedeelte van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 dat ziet het op stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving van belastingen en toeslagen op te schorten en te heroverwegen.¹¹⁵ Op 6 juni 2025 is de Kamer geïnformeerd over de uitkomsten van deze heroverweging.¹¹⁶

Op 11 januari 2020 heeft de Minister van Financiën de ontvlechting van de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane ingezet. Met de ontvlechting wordt beoogd om de ambtelijke aansturing van de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane te versterken, managementinformatie en ICT te versnellen en te intensiveren, de dienstverlening naar burgers en bedrijven te verbeteren en een cultuur te creëren met oog voor de menselijke maat en een veilige werkomgeving. De processen van belastingen heffen en innen enerzijds en toeslagen uitkeren en terugvorderen anderzijds, alsmede de doelgroepen (belastingplichtige burgers en bedrijven versus toeslaggerechtigde burgers) verschillen wezenlijk van elkaar en vragen om een andere sturing en attitude. Dit alles past niet binnen één grote en complexe organisatie. In navolging hiervan is besloten om het directoraat-generaal Belastingdienst op te splitsen en een eigen directoraat-generaal op te richten voor de Dienst Toeslagen en de Douane, aangestuurd door elk een eigen directeur-generaal. De Dienst Toeslagen en de Douane maken als gevolg hiervan per 1 januari 2021 geen onderdeel meer uit van de Belastingdienst. Dit zijn nu zelfstandige onderdelen binnen het Ministerie van Financiën.

Daarnaast zijn er om de politieke sturing en aandacht te versterken vanaf 2020 twee staatssecretarissen op het Ministerie van Financiën. De taken van deze staatssecretarissen zijn op dit moment verdeeld in 'Financiën' en 'Herstel Toeslagen'.

Het uitgangspunt van het gedeelte van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 dat ziet op het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving - één invorderingsregime voor belastingen en toeslagen door de Invorderingswet 1990 grotendeels van toepassing te verklaren op toeslagen en de ontvanger aan te wijzen als het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering van belastingschulden en terugvorderingsbeschikkingen toeslagen - is gezien de ingezette ontvlechting niet meer passend. De Directeur-Generaal Belastingdienst zal in dat geval immers verantwoordelijk worden voor de handelingen van de ontvanger ten aanzien van de Directeur-Generaal Toeslagen. Dit past tevens niet bij het streven van de Dienst Toeslagen om het vaststellingsproces en het invorderingsproces beter op elkaar aan te laten te sluiten.

¹¹³ Stb. 2016, 546.

¹¹⁴ Ten aanzien van de artikelen die zien op 'het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving' treedt artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet in werking op 1 januari 2027, Stb. 2025, 23.

¹¹⁵ Kamerstukken II 2020/21, 35510, nr. 4, blg-964789, p. 3.

¹¹⁶ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 258.

Als gevolg hiervan is de opzet en plaatsing van de wetteksten van de betreffende onderdelen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 niet meer passend. Het kabinet stelt voor de betreffende artikelen die zien op het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving van belastingen en toeslagen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 te laten vervallen.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie

Het vervallen van de betreffende artikelen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 die zien op het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving van belastingen en toeslagen is doeltreffend en doelmatig. De opzet en plaatsing van de wetteksten is niet meer passend, zodat inwerkingtreding van deze artikelen niet gewenst is. Door het laten vervallen van de betreffende artikelen wordt het doel met de voorgestelde maatregel bereikt. Aangezien de reden van het vervallen van deze onderdelen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 gedeeltelijk wetstechnisch van aard is, is bij de heroverweging eveneens onderzoek gedaan naar de in deze wet gesignaleerde knelpunten. Uit dit onderzoek volgt dat alle knelpunten inmiddels zijn of worden onderzocht dan wel inmiddels in wetgeving of beleid zijn of worden opgelost (zie ook de artikelsgewijze toelichting).¹¹⁷ Evaluatie van deze maatregel uit dit wetsvoorstel wordt daarom niet voorzien.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane

De Belastingdienst heeft bij de uitvoeringstoets voor deze maatregel vastgesteld dat de voor het betreffende gedeelte van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 geraamde kosten en besparingen niet worden gerealiseerd. Dit geldt ook voor de geraamde personele inzet en besparing. Er zijn voorts geen systeemaanpassingen gerealiseerd die herstel of terugdraaiing vereisen. Het gedeeltelijk vervallen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is uitvoerbaar per 1 januari 2027.

3. Budgettaire aspecten

Wanneer er budgettaire gevolgen zijn verbonden aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden die hieronder nader toegelicht. Aan de overige wijzigingen die zijn opgenomen in dit wetsvoorstel zijn geen of verwaarloosbare (minder dan € 500.000) budgettaire gevolgen verbonden. Het betreft hier enkel de budgettaire gevolgen voor de ontvangstenkant van de Rijksbegroting. In paragraaf 9 wordt ingegaan op de uitvoeringskosten die aan de uitgavenkant van de Rijksbegroting vallen.

Verruiming van de vrijstelling voor oldtimers in de mrb

De oldtimerregeling in de mrb biedt een volledige vrijstelling van mrb voor motorrijtuigen die ouder zijn dan 40 jaar. Naast deze vrijstelling bestaat sinds 2014 in de mrb de OVR. Omdat de Belastingdienst per 1 januari 2027 gebruik gaat maken van een nieuw mrb-systeem, wordt de OVR vervroegd beëindigd.

¹¹⁷ Zie uitgebreid hoofdstuk 2 van het rapport 'Fiscale vereenvoudigingswet 2017, heroverweging artikel XII t/m XIX (Wet Stroomlijnen)', Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 258, blg-1199782.

Hiermee wordt voorkomen dat de Belastingdienst voor één jaar deze regeling moet opnemen in het nieuwe systeem. Hierdoor komen motorrijtuigen uit 1987 (39 jaar oud op peildatum 1 januari 2027) vervroegd in aanmerking voor de vrijstelling in de mrb. Deze voorgestelde wijziging leidt tot een incidentele derving van € 5 miljoen in 2027.

Aanpassing begripsbepalingen mrb

In de mrb wordt op dit moment de indeling tussen bestelauto's en vrachtauto's bepaald aan de hand van de TMM van het motorrijtuig. Een motorrijtuig met een TMM van maximaal 3.500 kg wordt fiscaal aangemerkt als bestelauto. Een motorrijtuig met een hogere TMM wordt als vrachtauto aangemerkt. Zonder wijziging van de mrb kan hierdoor de situatie ontstaan dat een voertuig zowel onder de mrb als onder de vrachtwagenheffing wordt belast. Daarom wordt voorgesteld om motorrijtuigen met voertuigclassificatie N1 aan te merken als bestelauto en motorrijtuigen met classificatie N2 of N3 te beschouwen als vrachtauto, ongeacht de administratieve TMM. Hiermee wordt de systematiek in de mrb in lijn gebracht met die van de vrachtwagenheffing. Deze voorgestelde wijziging leidt tot een structurele derving van € 16 miljoen binnen de mrb. Dit wordt gedekt uit de compensatie voor de fiscale derving van de mrb als gevolg van de invoering van de vrachtwagenheffing. Per saldo zijn deze aanpassingen hierdoor budgetneutraal.

4. Grenseffecten

Er is geen sprake van noemenswaardige grenseffecten als gevolg van de voorgestelde maatregelen.

5. EU-aspecten

Wanneer er sprake is van Europeesrechtelijke aspecten van een maatregel, wordt dat hieronder toegelicht. Wordt een maatregel niet toegelicht in deze paragraaf, dan zijn er geen noemenswaardige Europeesrechtelijke aspecten.

Delegatiebepaling in de AWR

De EC raadt het opnemen van de algemene voorwaarden met betrekking tot het verstrekken van staatssteun in de fiscale wetgeving aan. Daaraan wordt gevolg gegeven.

6. Doenvermogen

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

Secundaire effecten van maatregelen zijn effecten die het doenvermogen kunnen beïnvloeden, bijvoorbeeld via inkomenseffecten. Secundaire effecten worden hieronder bij de inschatting van de doenlijkheid van maatregelen buiten beschouwing gelaten. Bij het doenvermogen wordt gekeken naar een aantal factoren zoals:

- op welke groep burgers of ondernemers is het wetsvoorstel van toepassing;
- welke extra acties worden er van deze doelgroep gevraagd ten opzichte van de huidige situatie; en
- in hoeverre kunnen deze acties samenvallen met omstandigheden die het doenvermogen kunnen inperken, zoals financiële stress en life events.

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

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

Elke maatregel krijgt derhalve één van de volgende vier oordelen:

- **Oordeel 1:** doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft
- **Oordeel 2:** kleiner beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers en/of MKB ondernemers minder acties hoeven nemen, bijvoorbeeld wanneer een regeling die mensen voorheen zelf moesten toepassen nu automatisch wordt toegepast.
- **Oordeel 3:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, geen aandachtspunt; Wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, maar zij deze naar verwachting correct zullen uitvoeren.
- **Oordeel 4:** groter beroep op het doenvermogen van belastingplichtigen, *wel* aandachtspunt; wanneer de maatregel ertoe leidt dat burgers of MKB ondernemers meer acties moeten nemen, en zij deze naar verwachting niet (altijd) goed kunnen/zullen uitvoeren. Bij dit oordeel wordt ook een uitgebreidere doenvermogenscan doorlopen.

Tabel 1: Doenvermogen per maatregel

Maatregel	Oordeel
Wijziging van de inkomstenbelasting inzake de betaalbarekoopregeling	Oordeel 1
Maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied	Oordeel 2
Bewaarplicht opting-in	Oordeel 1

Afschaffing eerstedagsmelding	Oordeel 1
Aanpassing afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk	Oordeel 1
Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling	Oordeel 1
Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2	Oordeel 1
Aanpassing groepsbegrip bij een kwalificerend lidmaatschapsrecht	Oordeel 1
Aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes	Oordeel 1
Herziening nultarief oorlogsschepen	Oordeel 1
Aanpassing van de begripsbepalingen bestelauto en vrachtauto in de motorrijtuigenbelasting	Oordeel 2
Aanpassing productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO2-heffing industrie	Oordeel 1
Wijzigingen in de Wet op de accijns	Oordeel 1 Oordeel 2 Oordeel 3 ¹¹⁸
Wijzigingen delegatiegrondslag vermogenstoetsuitzonderingen voor toeslagen	Oordeel 1
Rechtsbescherming decentrale belastingen	Oordeel 1
Herstel omissie matiging belasting- en invorderingsrente onderlinge overlegprocedures	Oordeel 1
Delegatiebepaling in de AWR	Oordeel 1
Verruiming van de vrijstelling voor oldtimers in de motorrijtuigenbelasting	Oordeel 1
Gedeeltelijk vervallen Fiscale vereenvoudigingswet 2017	Oordeel 1

Wijziging van de inkomstenbelasting inzake de regeling betaalbare koop

Deze maatregelen zijn technisch van aard en doen geen beroep op het doenvermogen.

Maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied

De meeste maatregelen zijn technisch van aard en doen geen beroep op het doenvermogen. Daarnaast zorgt het voorwaardelijke vervallen van de fiscale sanctie bij het overschrijden van de uiterste termijn voor het opvragen van het pensioen ervoor dat er minder wordt geleverd van het doenvermogen van de doelgroep.

Bewaarplicht opting-in

Deze maatregel doet geen beroep op het doenvermogen van burgers. De reductie in administratieve lastendruk voor ondernemers wordt in de volgende sectie beschreven.

Afschaffing eerstedagsmelding

Deze maatregel doet geen beroep op het doenvermogen van de doelgroep. Werknemers hebben geen enkele betrokkenheid bij een eerstedagsmelding; dit is een verplichting die opgelegd kan worden aan de

¹¹⁸ Hierbij zijn diverse wijzigingen die verschillende implicaties hebben ten aanzien van de doenlijkheid. Dit wordt in de betreffende paragraaf nader toegelicht.

werkgever. Voor de werkgever zal de afschaffing ook geen consequenties hebben qua doenlijkheid omdat de verplichting nu al praktisch niet meer wordt opgelegd.

Aanpassing afdrachtvermindering S&O

De voorgestelde wijziging heeft geen consequenties voor het doenvermogen van burgers en bedrijven.

Aanpassing kwijtscheldingswinstvrijstelling

De voorgestelde maatregel leidt tot een beperkte toename van de complexiteit. De voorgestelde aanpassing in de kwijtscheldingswinstvrijstelling heeft alleen gevolgen voor verlieslatende banken, bepaalde beleggingsondernemingen, verzekeraars en centrale tegenpartijen waar DNB of een vergelijkbare instelling de afschrijvingsbevoegdheid toepast. Het gaat hier dus om uitzonderlijke situaties. Daarnaast betreft het banken, bepaalde beleggingsondernemingen, verzekeraars en centrale tegenpartijen die in zwaar weer verkeren of reeds falen en waarbij verondersteld kan worden dat zij professioneel worden ondersteund. De maatregel geeft aldus geen aandachtspunten qua doenvermogen.

Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelasting en Pijler 2

Het wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Het kabinet acht dat deze doelgroep over afdoende doenvermogen beschikt om de voorgestelde wijzigingen uit te voeren.

Aanpassing groepsbegrip bij een kwalificerend lidmaatschapsrecht

De doenlijkheid van de toets of sprake is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht is niet relevant en overigens ook onveranderd. De maatregel raakt naar verwachting alleen (grote) ondernemingen die zich laten bijstaan door adviseurs en leidt tot een verduidelijking ten opzichte van de thans geldende wetgeving.

Aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes

De aanpassing heeft geen invloed op de doenlijkheid voor burgers of bedrijven. Het gaat om een wettelijke correctie, zonder dat nieuwe administratieve handelingen, keuzes of verplichtingen worden geïntroduceerd.

Herziening nultarief oorlogsschepen

De maatregel heeft geen invloed op het doenvermogen van burgers of bedrijven. Het gaat om een verduidelijking van een bestaande situatie, zonder dat nieuwe administratieve handelingen, keuzes of verplichtingen worden geïntroduceerd.

Aanpassing van de begripsbepalingen bestelauto en vrachtauto in de motorrijtuigenbelasting

Voor belastingplichtigen vraagt de maatregel geen aanvullende handelingen: de voertuigclassificatie volgt rechtstreeks uit de EU-typegoedkeuring en het kentekenregister. Hiermee wordt het doenvermogen niet negatief beïnvloed. Door het beëindigen van de praktijk van administratieve terugkeuringen nemen de regeldruk en administratieve lasten af, zowel bij belastingplichtigen als bij de Belastingdienst. Voor bedrijven die momenteel actief zijn in het faciliteren van administratieve terugkeuringen kan de maatregel leiden tot enige afname van de vraag naar deze dienstverlening. Verdere bedrijfseffecten worden niet voorzien.

Aanpassing productie van hernieuwbare waterstof binnen de CO₂-heffing industrie

Deze maatregel vergt geen noemenswaardige extra handelingen van de doelgroep. Bovendien ziet deze maatregel op grote ondernemingen met voldoende toegang tot professionele ondersteuning, zodat er geen aandachtspunten zijn ten aanzien van de doenlijkheid.

Wijzigingen in de Wet op de accijns

In de WA wordt een aantal technische wijzigingen voorgesteld, met de volgende consequenties ten aanzien van de doenlijkheid: (i) Onderdeel A verhoogt de doenlijkheid (oordeel 2), omdat hierdoor niet langer eerst accijns moet worden voldaan die vervolgens wordt teruggegeven; (ii) Onderdeel B ziet op wijzigingen in de geldende aangiftetermijnen, waarbij deze in twee gevallen langer worden wat de doenlijkheid ten goede komt (oordeel 2). In twee situaties wordt de aangiftetermijn voor belastingplichtigen verkort van een maand naar een dag. Dit gaat om situaties waarin zich onregelmatigheden hebben voorgedaan tijdens de veraccijnsde overbrenging van accijnsgoederen. In de eerste van deze situaties gaat het om belastingplichtigen die rechtstreeks bij de overbrenging zijn betrokken en de goederen voorhanden hebben. Vanwege die feitelijke situatie is de verkorting van de termijn naar verwachting voor hen doenbaar (oordeel 3). In de tweede van deze situaties gaat het om accijnsvergunninghouders die bekend zijn met de bijbehorende vergunningsverplichtingen. Zodoende is hierbij de inschatting dat ook zij bij deze verkorte aangiftetermijn goed in staat zijn om de benodigde handelingen te verrichten, (iii) onderdeel C heeft geen consequenties voor de doenlijkheid (oordeel 1), (iv) onderdeel D regelt dat niet enkel voor tabaksproducten, maar ook voor de overige accijnsgoederen bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende dranken, in de vergunning voor een accijnsgoederenplaats kan worden toegestaan dat de vergunninghouder, al dan niet voorzien van accijnszegels, tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats bepaalde bewerkingen of verpakkingshandelingen kan laten ondergaan zonder dat het tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats brengen van die producten wordt aangemerkt als uitslag tot verbruik. Deze uitbreiding komt naar verwachting de begripelijkheid en doenlijkheid ten goede (oordeel 2).

Wijzigingen delegatiegrondslag vermogenstoetsuitzonderingen voor toeslagen

De voorgestelde wijzigingen hebben naar verwachting geen gevolgen voor het doenvermogen van burgers. Het verplaatsen van de delegatiegrondslag voor vermogenstoetsuitzonderingen is met name een wetstechnische aanpassing.

Rechtsbescherming decentrale belastingen

Met de voorgestelde wijzigingen van de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet wordt beoogd de huidige vorm van rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen te continueren. Deze wijzigingen vragen derhalve geen extra doenvermogen van burgers.

Herstel omissie matiging belasting- en invorderingsrente onderlinge overlegprocedures

Dit betreft een technische maatregel waarbij geen beroep wordt gedaan op het doenvermogen.

Delegatiebepaling in de AWR

Het gaat enkel om een delegatiebepaling. Naar zijn aard heeft een dergelijke bepaling geen gevolgen voor het doenvermogen.

Verruiming van de vrijstelling voor oldtimers in de motorrijtuigenbelasting

Voor belastingplichtigen vergt de maatregel geen handelingen: de vrijstelling zal automatisch worden toegepast. De regeldruk neemt eenmalig af doordat de verplichtingen die samenhangen met de OVR – zoals de winterstop en administratieve bewijsvoering – vervallen. Ook voor de Belastingdienst nemen de toezichtslasten af.

Gedeeltelijk vervallen Fiscale vereenvoudigingswet 2017

Deze maatregel betreft het vervallen van een nooit in werking getreden onderdeel van een wet, en heeft zodoende geen effecten op de doenlijkheid.

7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

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

Alle maatregelen uit dit wetsvoorstel zijn voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het ATR heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat het naar verwachting geen omvangrijke gevolgen voor de regeldruk heeft.

Bewaarplicht opting-in

De voorgestelde maatregel leidt tot een geringe, structurele daling van de administratieve lasten voor bedrijven. Na invoering van de voorgestelde maatregel hoeft er ter zake van toepassing van opting-in minder communicatie met de Belastingdienst plaats te vinden (insturen formulier opting-in, ontvangstbevestiging). Doordat de hiermee gepaard gaande tijdsbesteding gering is en de melding slechts eenmaal per arbeidsverhouding hoeft plaats te vinden, is de inschatting dat de gevolgen voor de regeldruk niet substantieel zijn.

Aanpassing categorieaanduiding bestuurlijke boetes

De voorgestelde wijziging heeft een lager boetemaximum tot gevolg.¹¹⁹ De gevolgen voor belastingplichtigen zijn beperkt, omdat op grond van het boetebeleid in de praktijk doorgaans een lagere verzuimboete wordt opgelegd. Slechts in uitzonderlijke gevallen wordt een hogere boete opgelegd. Hierbij geldt de beperking dat deze niet meer bedraagt dan € 5.514, onderscheidenlijk € 6.709 in 2025. Dit is vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).

Tot en met 31 december 2024 werd de op te leggen verzuimboete op basis van het BBBB uitgedrukt als een percentage van het wettelijke maximum. In 2024 zouden de boetebedragen daardoor automatisch meestijgen met het gewijzigde wettelijke maximum. Dit is in de praktijk echter achterwege gebleven, waardoor de boetes op het niveau van 2023 zijn gebleven. De onbedoelde verhoging van de boete is hierdoor in de meeste gevallen zonder gevolgen gebleven. Met ingang van 2025 zijn vaste boetebedragen in het beleid opgenomen, waarbij rekening is gehouden met de indexatie per 2025.¹²⁰

Wijzigingen in de Wet op de accijns

De wijzigingen in de WA hebben slechts in geringe mate effect op regeldruk. Ten eerste zullen een aantal administratieve handelingen komen te vervallen, wat de regeldruk beperkt verlaagt. Daarnaast worden een aantal aangiftetermijnen verlengd en verkort. Het verlengen verlaagt de regeldruk mogelijk in geringe mate, omdat aangifte dan meer gebundeld kan worden gedaan en het verkorten zorgt mogelijk juist voor een geringe verhoging van de regeldruk.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen

Uitvoeringsgevolgen

Het kabinet hecht grote waarde aan het samenspel tussen beleid en uitvoering.

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

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

¹¹⁹ Zie § 31b en § 32 BBBB.

¹²⁰ Artikel 67cb AWR.

soms voldoende om de implementatie sneller te kunnen realiseren en substantieel minder impact op de uitvoering te hebben.

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen beoordeeld met een uitvoeringstoets. Voor alle maatregelen geldt dat de uitvoering die uitvoerbaar acht per de voorgestelde data van inwerkingtreding. Voor toetsen met gele vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet.

Uitvoeringskosten

De uitvoeringskosten worden gedekt op begroting hoofdstuk IX (Financiën). Uitgangspunt is dat de uitvoeringskosten worden gedekt vanuit de begroting IXB Financiën, artikel 10, en vervolgens overgeheveld naar de uitvoeringsorganisaties.¹²¹

9. Advies en consultatie

Een eerdere versie van dit wetsvoorstel is geconsulteerd van 18 augustus 2025 tot en met 18 september 2025 via internetconsultatie.¹²² Eventuele wijzigingen naar aanleiding van de internetconsultatie worden hieronder per maatregel toegelicht.

Maatregelen op pensioen- en lijfrentegebied

Het Verbond van Verzekeraars en de Pensioenfederatie hebben aandacht gevraagd voor de maatregel met betrekking tot de overschrijding van de uiterste pensioeningangsdatum. Naar aanleiding hiervan is aan het wetsvoorstel toegevoegd dat het met terugwerkende kracht uitkeren van de pensioenuitkeringen naast tot en met de wettelijke uiterste ingangsdatum ook kan plaatsvinden tot en met de in de pensioenregeling vastgestelde uiterste ingangsdatum. De in de pensioenregeling vastgestelde uiterste ingangsdatum kan namelijk een eerdere datum zijn dan de wettelijke uiterste ingangsdatum. Ook is de toelichting zodanig aangepast dat de in lagere regelgeving op te nemen voorwaarden zich richten op de inspanning van de pensioenuitvoerder in plaats van op het ter goeder trouw zijn van deelnemer aan de pensioenregeling. Dit komt de uitvoering ten goede. Het toetsen van het ter goeder trouw zijn van de deelnemer zou de maatregel complex maken en de uitvoering bemoeilijken. In samenspraak met de uitvoeringspraktijk zullen deze voorwaarden verder uitgewerkt worden.

Teruggaafregeling dividendbelasting voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen

¹²¹ Kamerstukken II 2022/23, 36200 IX, nr. 1.

¹²² <https://www.internetconsultatie.nl/fiscaleverzamelwet2027/b1>.

In de versie van dit wetsvoorstel die ter internetconsultatie is voorgelegd was een teruggaafregeling in de dividendbelasting voorgesteld voor Nederlandse achterliggers in buitenlandse beleggingsinstellingen. Drie organisaties hebben van de consultatie gebruikgemaakt om te reageren op dit onderdeel van het conceptwetsvoorstel. Het betreft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Dutch Fund and Asset Management Association (DUFAS) en de Pensioenfederatie. Het in dat kader ontvangen (technische) commentaar is omvangrijk. De weging en verwerking daarvan vergen meer tijd dan beschikbaar is binnen het tijdpad dat geldt voor dit wetsvoorstel. Om de zorgvuldige uitwerking van de maatregel te waarborgen, wordt de maatregel overgebracht naar een ander wetstraject.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 geldt dat een woning in beginsel alleen als eigen woning kwalificeert als de belastingplichtige of zijn partner grotendeels, dus voor ten minste 50%, belang heeft bij een waardeverandering van die woning. Deze eis, die erop neerkomt dat er voldoende economisch belang moet zijn voor toepassing van de eigenwoningregeling, houdt in dat de koper op elk moment vanaf de aankoop van de woning een belang van ten minste 50% moet hebben bij de waardeontwikkeling van de woning, zowel positief als negatief.

In het wetsvoorstel Wet versterking regie volkshuisvesting¹²³ wordt een wijziging van artikel 7 van de Huisvestingswet 2014 voorgesteld met betrekking tot een zogenoemde betaalbarekoopregeling. De voorgestelde betaalbarekoopregeling houdt, voor zover voor het onderhavige voorstel van belang, in dat gemeentes kunnen bepalen dat woningen voor een vooraf vastgestelde betaalbare koopsom worden gebouwd en verkocht. Deze betaalbare koopsom is de op dat moment geldende marktwaarde. De gemeente stelt daarbij een instandhoudingstermijn als bedoeld in het voorgestelde artikel 7 van de Huisvestingswet 2014 vast. Een instandhoudingstermijn is een termijn waarbinnen de verkoopprijs gereguleerd is, op grond waarvan een maximumverkoopprijs geldt. De waardeverandering van de woning komt de koper geleidelijk volledig toe. Daarbij zal in beginsel namelijk de voorwaarde gelden van een gedurende een periode van ten hoogste tien achtereenvolgende jaren ten minste lineair tot 100% toenemend belang bij de waardeverandering.¹²⁴ De genoemde instandhoudingstermijn kan er derhalve toe leiden dat bij een waardeverandering van de woning die waardeverandering de belastingplichtige of zijn partner niet grotendeels aangaat. De genoemde vormgeving van de regeling betekent namelijk bijvoorbeeld dat de eerste koper de woning na twee jaar, bij een instandhoudingstermijn van tien jaar, mag verkopen voor een maximumverkoopprijs, bestaande uit de (oorspronkelijke) aankoopprijs vermeerderd met 20% van een eventuele waardestijging.

Het bestaande hardheidsclausulebeleid¹²⁵ met betrekking tot antispeculatiebedingen, dat op grond van dit wetsvoorstel wordt gecodificeerd, zorgt ervoor dat in veel situaties, onder meer bij de zogenoemde eerste koper onder de betaalbarekoopregeling, toch gebruik kan worden gemaakt van de eigenwoningregeling. Op grond van dat hardheidsclausulebeleid wordt namelijk geacht ook aan de genoemde 50%-eis te zijn voldaan indien de betreffende woning is belast met een beding dat voorziet in een gedurende een periode

¹²³ Het bij koninklijke boodschap van 8 mei 2009 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht, de Huisvestingswet 2014, de Omgevingswet, de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 en de Woningwet in verband met de versterking van de regie op de volkshuisvesting en met het oog op enkele andere met de volkshuisvesting samenhangende maatregelen (Wet versterking regie volkshuisvesting) (Kamerstukken 36512).

¹²⁴ Dit is opgenomen in het beoogde artikel 4.32 van het Besluit kwaliteit leefomgeving dat tegelijk in werking zal treden met de Wet versterking regie volkshuisvesting.

¹²⁵ Artikel 1.5.3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2009, over het beleid over de eigenwoningregeling voor de inkomstenbelasting (Strt. 2009, 18386).

van ten hoogste tien achtereenvolgende jaren ten minste lineair tot 100% toenemend belang bij iedere waardeverandering van de woning van de belastingplichtige of zijn partner, en geen sprake is van een ander beding dat het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij een waardeverandering van de woning beperkt. Voor zogenoemde eerste kopers onder de betaalbarekoopregeling is dat (in dit kader te codificeren) hardheidsclausulebeleid afdoende. Naar uit signalen van de Belastingdienst blijkt geldt dit niet in alle gevallen voor de situatie van een tweede of daaropvolgende koper van een onder die regeling vallende woning, doordat in die gevallen niet iedere waardedaling van de woning de belastingplichtige of zijn partner geheel of gedeeltelijk aangaat. In een dergelijke situatie wordt dus ook met toepassing van de huidige goedkeuring niet voldaan aan de in artikel 3.111, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 opgenomen 50%-eis.¹²⁶ Voor de genoemde personen bestaat dan onder meer geen recht meer op (hypotheek)renteaf trek. Om dit te voorkomen wordt voorgesteld aan artikel 3.111 Wet IB 2001 een nieuw twaalfde lid toe te voegen. Dat twaalfde lid bevat twee met elkaar samenhangende regelingen. In het voorgestelde onderdeel a wordt het bestaande hardheidsclausulebeleid met betrekking tot antispeculatiebedingen gecodificeerd. In het voorgestelde onderdeel b wordt aanvullend een vergelijkbare wettelijke fictie geïntroduceerd, op grond waarvan wordt geacht ook aan de genoemde 50%-eis te zijn voldaan ingeval de betreffende woning wordt verkregen onder een betaalbarekoopregeling als bedoeld in artikel 7 van de Huisvestingswet 2014, waarbij een instandhoudingstermijn als bedoeld in dat artikel geldt en die regeling geen regeling als bedoeld in genoemd onderdeel a is uitsluitend als gevolg van de omstandigheid dat niet iedere waardedaling van de woning de belastingplichtige of zijn partner geheel of gedeeltelijk aangaat, en geen sprake is van een ander beding dat het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij een waardeverandering van de woning beperkt.

Voor beide situaties wordt, zoals toegelicht in artikel 2.1 van het algemeen deel van deze memorie, in de voorgestelde bepalingen derhalve als aanvullende voorwaarde opgenomen dat geen sprake is van een ander beding dat het belang van de belastingplichtige of zijn partner bij een waardeverandering beperkt. Indien op enig moment wordt afgeweken van de genoemde voorwaarden, vervalt de wettelijke fictie met onmiddellijke ingang vanaf dat moment. Dat betekent dat vanaf dat tijdstip opnieuw moet worden getoetst of de waardeverandering van de woning de belastingplichtige of zijn partner grotendeels aangaat. Een afwijking kan dus ook gevolgen hebben voor de kwalificatie als eigen woning vanaf het moment van die afwijking.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.124 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel II van de Verzamelwet SZW 2021 is artikel 66a, derde lid, van de Algemene nabestaandenwet (Anw) met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015 vernummerd tot artikel 66a, vierde lid, Anw. Abusievelijk is toen de verwijzing naar deze bepaling in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 niet aangepast. Met de voorgestelde aanpassing van laatstgenoemde bepaling wordt dat hersteld met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015.

¹²⁶ Bij de beoordeling of aan de 50%-eis is voldaan, gaat het er niet om of de waardedaling daadwerkelijk intreedt, maar of er onvoldoende belang is bij de theoretische waardedaling.

Artikel I, onderdelen C en F (artikelen 3.127 en 10a.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de Wtp zijn per 1 juli 2023, deels met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023, wijzigingen aangebracht in verschillende wetten die doorwerking hebben naar andere wettelijke bepalingen, waaronder enkele bepalingen van de Wet IB 2001. In dat kader wordt voorgesteld om deels met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023 en deels met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 technische verbeteringen in de wettekst van de Wet IB 2001 aan te brengen. De voorgestelde wijzigingen worden hierna afzonderlijk toegelicht.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.127, vijfde lid, tweede zin, Wet IB 2001 vervalt de verwijzing naar het tweede lid van dat artikel met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023. Die verwijzing is sinds die datum niet langer nodig aangezien in artikel 3.127, tweede lid, Wet IB 2001 met de invoering van de Wtp per 1 juli 2023 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 niet langer wordt gesproken over de premiegrondslag. Voor het vaststellen van de reserveringsruimte geldt op grond van het huidige artikel 3.127, tweede lid, Wet IB 2001 een maximumbedrag. Op grond van artikel 3.127, tweede lid, Wet IB 2001 zoals dat gold voor inwerkingtreding van de Wtp werd de reserveringsruimte bepaald als een percentage van de premiegrondslag en was die verwijzing in artikel 3.127, vijfde lid, Wet IB 2001 wel nodig. Met de Wtp is artikel 5.16c, tweede tot en met negende lid, Wet IB 2001 met ingang van 1 juli 2023 vernummerd. De verwijzing in artikel 10a.15 Wet IB 2001 naar artikel 5.16c, tweede lid, Wet IB 2001 is daardoor sinds die datum niet langer correct. Er dient nu verwezen te worden naar artikel 5.16c, derde lid, Wet IB 2001. Dat wordt met deze aanpassing hersteld met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2023.

Artikel I, onderdeel D, artikel III, onderdeel B, en artikel XX, onderdeel B (artikel 5.17e van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 19b van de Wet op de loonbelasting 1964 en artikel 44b van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 5.17e, vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en artikel 44b, vijfde lid, IW 1990 houden verband met het voorgestelde artikel 19b, zevende lid, Wet LB 1964 in welk kader ook een vernummering wordt voorgesteld van het huidige artikel 19b, zevende en achtste lid, Wet LB 1964. In het voorgestelde artikel 19b, zevende lid, Wet LB 1964 wordt een nieuwe delegatiegrondslag geïntroduceerd, zoals is toegelicht in paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze memorie. Op grond van deze delegatiebepaling blijven onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden de fiscale consequenties van artikel 19b, eerste en zesde lid, Wet LB 1964 achterwege met betrekking tot een ouderdomspensioen, een partnerpensioen bij overlijden op of na pensioendatum, een partnerpensioen bij overlijden voor pensioendatum of een wezenpensioen dat later ingaat dan op de uiterste ingangsdatum, bedoeld in artikel 18a, vierde lid, onderdeel b, Wet LB 1964, artikel 18a, vijfde lid, Wet LB 1964, artikel 18b, derde lid, Wet LB 1964, onderscheidenlijk artikel 18c, vierde lid, Wet LB 1964, indien het te laat ingegane deel van het pensioen onverwijld alsnog wordt uitgekeerd. Om discussie over het genietingsstijp van het te laat uitgekeerde pensioen te voorkomen, wordt in de voorgestelde wettekst expliciet opgenomen dat

het alsnog uitgekeerde pensioen geacht wordt eerst te zijn genoten op het tijdstip waarop het wordt uitgekeerd.¹²⁷

Deze maatregel wordt op grond van artikel 38b, eerste lid, Wet LB 1964 automatisch eveneens van toepassing op onder het overgangsrecht van de artikelen 38b en 38q Wet LB 1964 vallende pensioenaanspraken die zijn ontstaan voorafgaand aan het tijdstip van inwerkingtreding van de Wtp en die niet zijn omgezet in aanspraken ingevolge een premieovereenkomst als bedoeld in artikel 10 van de Pensioenwet of artikel 28 van de Wet verplichte beroepspensioenregeling.

Artikel I, onderdeel E (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het BP 2025 is per abuis een onbedoelde wijzigingsopdracht terechtgekomen waardoor met ingang van 1 januari 2025 voor de in artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 opgenomen inflatiecorrectie voor de extra uitgaven voor gezinshulp wordt verwezen naar artikel 6.17, vierde lid, Wet IB 2001 in plaats van naar artikel 6.17, derde lid, Wet IB 2001. Met de voorgestelde wijziging van artikel 10.1, eerste lid, Wet IB 2001 wordt deze omissie hersteld. Voorgesteld wordt deze wijziging terug te laten werken tot en met 1 januari 2025, zijnde de datum waarop de omissie is ontstaan.

Artikel II

Artikel Error: Reference source not found (hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van de Fiscale verzamelwet 2026 is artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2026 gewijzigd. In samenhang daarmee is met ingang van 1 januari 2026 in het overgangsrecht voor lijfrenten van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting geregeld dat deze wijziging van artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 niet in alle gevallen van toepassing is op een aanspraak op lijfrente. Met het vanaf 1 januari 2026 geldende artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 is de afkoopdatum van een aanspraak op lijfrente op 1 januari van het in die bepaling bedoelde jaar gezet. Onder artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 gold als afkoopdatum 31 december van het in die bepaling bedoelde jaar. In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is met ingang van 1 januari 2026 in dit kader geregeld dat artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 van toepassing blijft op bepaalde aanspraken op lijfrenten. Dat leidt ertoe dat voor aanspraken op lijfrenten die vallen onder artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 zoals dat luidde op 31 december 2025 een andere afkoopdatum geldt dan voor aanspraken op lijfrenten die vallen onder de werking van artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 zoals dat geldt vanaf 1 januari 2026. Dat geeft in de uitvoering een knelpunt. Afhankelijk van welke tekst van artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 van toepassing is op de aanspraak op lijfrente dient er namelijk anders gerenseigneerd te worden. Dit heeft ook invloed op de administratiesystemen van de Belastingdienst en

¹²⁷ Hiermee wordt vastgelegd dat geen sprake is van een genietingstijdstip op het tijdstip waarop het pensioen eventueel reeds vorderbaar en inbaar is geworden.

verzekeraars. Met de voorgestelde aanvulling op hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt voor aanspraken op lijfrenten waarop artikel 3.133, derde lid, Wet IB 2001 zoals die bepaling luidde op 31 december 2025 van toepassing is, de afkoopdatum op 1 januari van het in die bepaling bedoelde jaar gezet met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026. Voor deze terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 wordt gekozen vanwege uitvoeringsredenen. Zonder die terugwerkende kracht zouden uitvoerders van dergelijke lijfrenten immers voor één jaar het administratiesysteem op dit punt moeten aanpassen. Voor de gerechtigde tot de lijfrente heeft de voorgestelde aanpassing van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2026 als consequentie dat bij een overschrijding van de wettelijke termijn (31 december van het betreffende jaar) de lijfrente niet in het jaar waarin die 31 december valt in de belastingheffing wordt betrokken maar in het daaropvolgende jaar.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Op grond van artikel 4, onderdeel f, Wet LB 1964 geldt voor opting-in als voorwaarde dat degene die voor de opting-in kiest, door middel van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige, aan de inspecteur meldt dat de arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd. Voorgesteld wordt om deze voorwaarde te vervangen door de voorwaarde dat dit wordt verklaard in een gezamenlijke, schriftelijke, gedagtekende en ondertekende verklaring van de beoogde inhoudingsplichtige en degene die voor de opting-in kiest, die ingevolge het voorgestelde artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 bij de loonadministratie dient te worden bewaard in plaats van aan de inspecteur te worden gemeld. Artikel 4, aanhef, Wet LB 1964 biedt de mogelijkheid om op dit punt bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels te stellen. Van deze gelegenheid zal worden gebruikgemaakt om regels te stellen omtrent beëindiging van de opting-in en omtrent welke gegevens minimaal deel uit moeten maken van de verklaring.

Artikel III, onderdeel C (artikel 28 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Het huidige artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 geeft de inspecteur de mogelijkheid om aan een inhoudingsplichtige de verplichting op te leggen tot het doen van de in paragraaf 2.4 van het algemeen deel van deze memorie toegelichte eerstedagsmelding. Door het voorstel tot het laten vervallen van de huidige tekst van genoemd onderdeel g vervalt voor de Belastingdienst de mogelijkheid tot het verplicht stellen van het doen van een eerstedagsmelding. Het laten vervallen van de mogelijkheid van het opleggen van die verplichting gaat op grond van dit wetsvoorstel in per 1 januari 2027. Ingevolge het in het voorgestelde artikel XXIV opgenomen overgangsrecht hoeft een eventueel voor die datum opgelegde verplichting vanaf die datum niet meer te worden nagekomen. Voor een verdere toelichting op dat overgangsrecht wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel XXIV.

In de voorgestelde tekst van artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 wordt bepaald dat de inhoudingsplichtige de verklaring, bedoeld in het voorgestelde artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel f, Wet LB 1964, dient te bewaren bij de loonadministratie, zodat deze voor controle door de Belastingdienst beschikbaar is. Ingevolge artikel 28, eerste lid, aanhef, Wet LB 1964 dient de inhoudingsplichtige zich hierbij te houden aan bij ministeriële regeling te stellen regels. Daarvan zal in ieder geval gebruik worden gemaakt voor het stellen van een bewaartermijn.

Artikel III onderdeel D (artikel 28bis van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 28bis Wet LB 1964 bevat een nadere uitwerking van de mogelijkheid tot het opleggen van de verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding als bedoeld in artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964. Aangezien wordt voorgesteld die mogelijkheid te laten vervallen, wordt voorgesteld artikel 28bis Wet LB 1964 eveneens te laten vervallen.

Artikel III, onderdeel E (artikel 28c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 28c Wet LB 1964 bevat de sanctiebepaling op het niet, onjuist, onvolledig dan wel niet binnen de gestelde termijn voldoen aan de opgelegde verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding als bedoeld in artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964. Met het laten vervallen van de mogelijkheid tot het opleggen van een verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding, kunnen ook de sanctiebepalingen komen te vervallen. Na het vervallen van de sanctiebepalingen per 1 januari 2027, kunnen er vanaf die datum geen nieuwe sancties meer kunnen worden opgelegd wegens het niet doen van een verplichte eerstedagsmelding, ook als deze gedragingen zich al voor 1 januari 2027 hebben voorgedaan. Reeds voor 1 januari 2027 opgelegde sancties blijven van kracht. Indien een inhoudingsplichtige voor 1 januari 2027 een verplichting tot het doen van eerstedagsmeldingen ontvangt en deze vervolgens niet of niet tijdig nakomt, kunnen tot en met 31 december 2026 bijbehorende sancties worden opgelegd. Na die datum is sanctieoplegging niet langer mogelijk.

Artikel III, onderdeel F (artikel 30a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 30a Wet LB 1964 bevat een fictiebepaling. Die fictiebepaling geldt onder meer als ten aanzien van een werknemer niet is voldaan aan de verplichting om een eerstedagsmelding als bedoeld in artikel 28, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 te doen. In dat geval wordt de betreffende werknemer voor loonbelastingdoeleinden geacht al ten minste zes maanden een loon te genieten dat gelijk is aan het loon van het tijdvak waarin geconstateerd wordt dat de werknemer in dienst is van de inhoudingsplichtige, tenzij anderszins blijkt. De voorgestelde aanpassing van artikel 30a Wet LB 1964 leidt ertoe dat de fictiebepaling vanaf 1 januari 2027 in die situatie niet meer geldt. Dit hangt samen met het voorstel tot het laten vervallen van de mogelijkheid tot het opleggen van een verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de genoemde fictiebepaling wel blijft gelden voor de daarnaast in artikel 30a Wet LB 1964 genoemde situatie dat de werknemer niet in de loonadministratie is opgenomen.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Voorgesteld wordt om het forfaitaire uurloon voor de bepaling van de hoogte van de afdrachtvermindering S&O, zoals genoemd aan het slot van artikel 23, vijfde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, met ingang van 1 januari 2027 te verhogen van € 29 naar € 33. Voor een toelichting op dat voorstel wordt verwezen naar paragraaf 2.5 van het algemeen deel van deze memorie.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde aanpassing in artikel 8, vierde lid, Wet Vpb 1969 regelt dat voor de toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling, de vermindering van schulden (waaronder verplichtingen uit hoofde van verzekeringsovereenkomsten) die voor deze belasting als vreemd vermogen kwalificeren door DNB of een vergelijkbare instelling, voor zover er voor het deel van de verminderde vordering geen door of namens de schuldenaar verstrekte prestatie of claim tegenover staat, gelijk wordt gesteld met het prijsgeven van niet voor verwezenlijking vatbare rechten.¹²⁸ Hiermee kan het verminderen van schulden (en verplichtingen uit hoofde van verzekeringsovereenkomsten) die in fiscale zin als vreemd vermogen worden gezien, per besluit door DNB of een vergelijkbare instelling als gevolg van de afschrijvingsbevoegdheid op grond van artikel 3A:21, 3A:44 of 3A:93 Wft dan wel artikel 32 van de verordening herstel en afwikkeling centrale tegenpartijen onder de reikwijdte van de kwijtscheldingswinstvrijstelling vallen. Hierbij dient voor het verminderen van een schuld ter verliesneming uit te worden gegaan van de definitieve waardering. De voorgestelde gelijkstelling in de kwijtscheldingswinstvrijstelling geldt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2027 voor banken en bepaalde beleggingsondernemingen (artikelen 3A:21 en 3A:44 Wft), verzekeraars (artikel 3A:93 Wft) en centrale tegenpartijen (artikel 32 van de verordening herstel en afwikkeling centrale tegenpartijen).

DNB kan met gebruikmaking van haar bevoegdheden een schuld deels afschrijven ter verliesneming, en deels omzetten ter herkapitalisatie. Voor het deel van de schuld dat wordt omgezet kent DNB een aandeel (kernkapitaalinstrument) toe of een recht op een aandeel (een claimrecht).¹²⁹ Dit claimrecht is een recht dat mogelijk recht geeft op een aandeel of ander eigendomsinstrument. Alleen als uit de finale waardering blijkt dat de betreffende schuldeiser daadwerkelijk recht heeft op een aandeel, worden de aandelen aan de schuldeiser toegekend. Voor het afgeschreven deel van de schuld bij de belastingplichtige geldt dat voor het deel van de schuld dat is omgezet in aandelen de kwijtscheldingswinstvrijstelling in zoverre niet van

¹²⁸ Hiervan is geen sprake wanneer herkapitalisatiekosten worden neergelegd bij aandeelhouders of schuldeisers, omdat in een dergelijk geval geen sprake is van een vermindering van schulden.

¹²⁹ Zie voor meer informatie over het claimrecht de artikelsgewijze toelichting bij de artikelen 3A:22 en 3A:45 Wft in Kamerstukken II 2014/15, 34208, nr. 3, p. 92.

toepassing is. Voor het deel van de schuld dat is omgezet in aandelen staat er immers een door of namens de schuldenaar verstrekte prestatie of claim tegenover.

Wanneer een schuldeiser een beroep doet op het bij afwikkeling geldende beginsel dat een crediteur of houder van een vordering geen grotere verliezen lijdt door de afwikkelingsmaatregel dan hij zou hebben geleden indien de betrokken entiteit in een faillissement zou zijn geliquideerd (het zogenoemde *no creditor worse off* – beginsel¹³⁰), staat er geen door of namens de schuldenaar verstrekte prestatie of claim tegenover. De kwijtscheldingswinstvrijstelling blijft dan bij de schuldenaar ongewijzigd van toepassing.

Artikel V, onderdeel B (artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 23c Wet Vpb 1969 regelt met welk bedrag de in artikel 13aa Wet Vpb 1969 berekende vennootschapsbelasting voor voordelen uit hoofde van een beleggingsdeelneming, niet zijnde een kwalificerende beleggingsdeelneming, wordt verminderd. Op basis van artikel 23c, derde tot en met vijfde lid, Wet Vpb 1969 kan onder voorwaarden de werkelijk betaalde winstbelasting in aanmerking worden genomen.

Het voorgestelde artikel 23c, tiende lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 23c, derde tot en met vijfde lid, Wet Vpb 1969 onder het werkelijke bedrag aan winstbelasting mede wordt verstaan het werkelijke bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing. Het dient hierbij te gaan om een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, van de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) in een andere staat. Met de voorgestelde verduidelijking is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor de invulling van de bewijslast.

Artikel V, onderdeel C (artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 23d Wet Vpb 1969 bepaalt het bedrag aan vermindering van vennootschapsbelasting dat wordt verleend wegens de verrekening van de op de winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming drukkende buitenlandse belasting. Dit sluit aan bij artikel 15h Wet Vpb 1969. Op basis van artikel 23d, derde lid, Wet Vpb 1969 kan op verzoek van de belastingplichtige het werkelijke bedrag aan buitenlandse belasting in aanmerking worden genomen.

Het voorgestelde artikel 23d, zevende lid, Wet Vpb 1969 verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 23d, derde lid, Wet Vpb 1969 onder het werkelijke bedrag aan buitenlandse winstbelasting mede wordt verstaan het werkelijke bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing. Het dient hierbij te gaan om een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 in een andere staat. Met de voorgestelde verduidelijking is geen inhoudelijke wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande wet en de uitleg daarvan. Dit geldt ook voor de invulling van de bewijslast.

Artikel VI

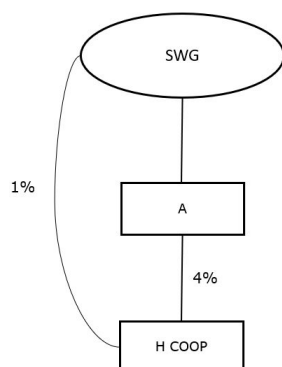
¹³⁰ Zie voor toelichting op dit beginsel de artikelsgewijze toelichting bij artikel 3A:20 van de Wft in Kamerstukken II 2014/15, 34208, nr. 3, p. 87.

Artikel VI, onderdeel A (Artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Op grond van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, en tweede lid, Wet DB 1965 wordt dividendbelasting geheven van degenen die gerechtigd zijn tot de opbrengst uit hoofde van een kwalificerend lidmaatschapsrecht in een in Nederland gevestigde houdstercoöperatie.

In artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 is de definitie van een kwalificerend lidmaatschapsrecht opgenomen. Een kwalificerend lidmaatschapsrecht is een lidmaatschapsrecht van een lid dat, al dan niet tezamen met de lidmaatschapsrechten van met dit lid verbonden lichamen of verbonden natuurlijke personen in de zin van artikel 10a, vierde tot en met zesde lid, Wet Vpb 1969, recht geeft op ten minste 5% van de jaarwinst van de coöperatie dan wel op ten minste 5% van hetgeen bij liquidatie wordt uitgekeerd. Zoals is opgemerkt in het algemeen deel van deze memorie, bevat de huidige wettekst een onduidelijkheid. De geconstateerde onduidelijkheid heeft betrekking op de verwijzing naar artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 in artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965. Artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 merkt als een met de belastingplichtige verbonden lichaam mede aan een lichaam dat een belang heeft in de belastingplichtige en dat samen met een of meer andere lichamen die met dat lichaam een samenwerkende groep vormt voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige. De bedoeling van de verwijzing naar artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 is geweest om te voorkomen dat om de 5%-drempel wordt heen gestructureerd door de leden van de houdstercoöperatie. Om die reden wordt geregeld dat sprake is van inhoudingsplicht ten aanzien van de leden van een houdstercoöperatie indien zij een samenwerkende groep vormen. Als voor de toepassing van artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 in de tekst van artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 voor het begrip 'de belastingplichtige' wordt gelezen 'het lid', lijkt het echter of enkel wordt getoetst of er een samenwerkende groep is van investeerders in een lid van de houdstercoöperatie en niet of er een samenwerkende groep is van leden met betrekking tot hun investering in de houdstercoöperatie. Dit betekent concreet dat in het geval dat een lidmaatschapsrecht is opgeknipt tussen leden die ten opzichte van elkaar geen verbonden lichaam zijn in de zin van artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969 geen inhoudingsplicht voor de dividendbelasting ontstaat. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld:

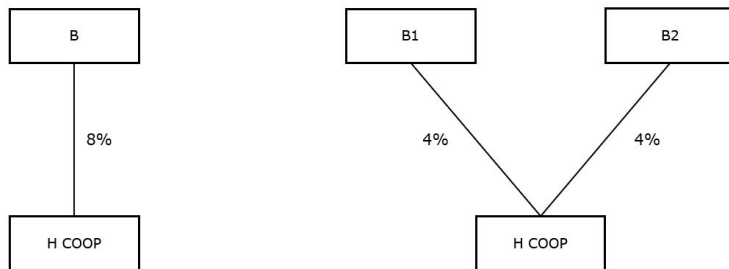
Voorbeeld 1



In de bovenstaande situatie is sprake van een lichaam dat samen met een of meer andere lichamen, een samenwerkende groep vormt, en tenminste een derde gedeelte belang heeft in A. Tot de samenwerkende groep

behoort eveneens een lichaam dat, al dan niet tezamen met een of meerdere andere lichamen van de samenwerkende groep, een 1%-belang houdt in NL H COOP. A heeft op zijn beurt een 4%-belang in de NL H COOP. Volgens het huidige artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 heeft A in de bovenstaande situatie een kwalificerend lidmaatschapsrecht. In de situatie van de voorgestelde tekst van artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 is er in het voorbeeld nog steeds sprake van een kwalificerend lidmaatschapsrecht indien A met één of meerdere van zijn aandeelhouders een samenwerkende groep vormt.

Voorbeeld 2



In deze situatie heeft B een 8%-belang in NL H COOP. B knipt het 8%-belang in de NL H COOP op in twee delen. B1 en B2 hebben na het opknippen beide een 4%-belang in de NL H COOP. In dit geval zijn B1 en B2 niet verbonden in de zin van artikel 10a, zesde lid, Wet Vpb 1969. B1 heeft immers geen belang in B2, en dus ook niet ten minste een derde gedeelte belang, en andersom ook niet. Volgens de letterlijke bewoordingen van artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 is er in dit geval geen sprake van een kwalificerend lidmaatschapsrecht, terwijl juist een dergelijke manier van structuren volgens de bedoeling van de wet bij een houdstercoöperatie zou moeten leiden tot inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 1, zevende lid, Wet DB 1965 wordt verduidelijkt dat moet worden getoetst of sprake is van een samenwerkende groep ten aanzien van de investering in de houdstercoöperatie, en niet ten aanzien van de investering in de leden, waardoor wordt voorkomen dat om de 5%-drempel heen wordt gestructureerd.

Artikel VII

Artikel VII (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Er wordt voorgesteld om artikel 15, eerste lid, onderdeel m, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) te laten vervallen. Dat onderdeel bevat een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor verkrijgingen van onroerende zaken door het bureau beheer landbouwgronden (BBL). Deze vrijstelling heeft haar werking verloren, aangezien het BBL per 1 januari 2019 is gestopt met haar kerntaken, waaronder het kopen, beheren of verkopen van landbouwgronden. Daarom vinden er ook geen verkrijgingen van landbouwgronden meer plaats waarop de vrijstelling van de overdrachtsbelasting van toepassing zou zijn. Met het laten vervallen van artikel 15, eerste lid, onderdeel m, WBR wordt derhalve een bepaling zonder praktische betekenis geschrapt.

Er wordt niet voorgesteld de onderdelen die volgen na artikel 15, eerste lid, onderdeel m, WBR te verletteren. Aangezien het in de praktijk niet ongebruikelijk is om een vrijstelling aan te duiden door de

bijbehorende letter te noemen, zou verlettering tot verwarring kunnen leiden. Verlettering zou ook meebrengen dat aangifteprogramma's moeten worden aangepast. Daarnaast monitort de Belastingdienst op basis van de huidige letters hoe vaak er in de aangifte een beroep wordt gedaan op een vrijstelling.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

De Wet OB 1968 is met ingang van 1 januari 2024 gewijzigd in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders. Met de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel B, onder 2, van de Wet implementatie Richtlijn betalingsdienstaanbieders is met ingang van eerstgenoemde datum het in artikel 40, eerste lid, Wet OB 1968 opgenomen maximumgeldboetebedrag van € 5.514 vervangen door een bestuurlijke boete van ten hoogste de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht. De ratio daarvan is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie. Eerder is met de Tweede Kamer gedeeld dat de beleidslijn is dat in beginsel wordt aangesloten bij de naastgelegen lagere geldboetecategorie.¹³¹ Dat is abusievelijk niet gebeurd bij eerdergenoemde wijziging van artikel 40, eerste lid, Wet OB 1968. Voorgesteld wordt dit te herstellen door in artikel 40, eerste lid, Wet OB 1968 aan te sluiten bij het bedrag van de tweede categorie in plaats van de derde categorie. Het maximumboetebedrag komt daarmee op € 5.500 (geldend in 2026 en 2027). Ook wordt voorgesteld de formulering van de bepaling meer in lijn te brengen met de formulering van de in aanwijzing 5.43, tweede lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen modelbepaling. Artikel 40, derde lid, Wet OB regelt dat artikel 67cb AWR van overeenkomstige toepassing is op het bedrag van de boete, genoemd in artikel 40, eerste lid, AWR. In artikel 67cb AWR is een indexeringsbepaling opgenomen. Met de omzetting naar een categorie-aanduiding per 1 januari 2024 is artikel 40, derde lid, Wet OB 1968 overbodig geworden. Daarom wordt voorgesteld dat lid te laten vervallen.

Artikel VIII, onderdeel B (tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel 9, tweede lid, Wet OB 1968 regelt dat de belasting voor leveringen van goederen en diensten als genoemd in de bij die wet behorende tabel II in afwijking van artikel 9, eerste lid, Wet OB 1968 nihil bedraagt. Voorgesteld wordt tabel II, onderdeel a, post 4, onder a, Wet OB 1968 te wijzigen door in plaats van een verwijzing in dat subonderdeel naar tabel II, onderdeel a, post 3, onder d, Wet OB 1968 als afzonderlijke categorie 'oorlogsschepen' op te nemen. Daarmee wordt verduidelijkt dat het btw-nultarief van toepassing is op de levering van oorlogsschepen en op de voorwerpen die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen.

Met de inwerkingtreding van artikel VII, onderdeel C, onder 1, van het Belastingplan 2018 is met ingang van 1 januari 2019 in tabel II, onderdeel a, post 4, onder a, Wet OB 1968 een verwijzing opgenomen naar typen schepen die zijn genoemd in tabel II, onderdeel a, post 3, onder a tot en met d, Wet OB 1968. Tabel

¹³¹ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1119.

II, onderdeel a, post 3, onder d, Wet OB 1968 betreft goederen bestemd voor de bevoorrading van oorlogsschepen, waarvoor als voorwaarde geldt dat deze Nederland verlaten met als bestemming een buitenlandse haven of ankerplaats. Deze voorwaarde is uitsluitend van toepassing voor het bepalen van de toepasselijkheid van het btw-nultarief voor goederen bestemd voor de bevoorrading van oorlogsschepen en geldt niet voor de levering van oorlogsschepen. Door de verwijzing in tabel II, onderdeel a, post 4, onder a, Wet OB 1968 naar post 3, onder d, zou evenwel ten onrechte de indruk kunnen ontstaan dat die voorwaarde ook van toepassing is op de levering van oorlogsschepen. De voorgestelde wijziging voorkomt deze mogelijke interpretatie. Door 'oorlogsschepen' als afzonderlijke categorie op te nemen in tabel II, onderdeel a, post 4, onder a, Wet OB 1968 wordt verduidelijkt dat op de levering van oorlogsschepen het nultarief van toepassing is, zonder dat daaraan aanvullende voorwaarden zijn verbonden.

In lijn hiermee wordt voorgesteld om ook tabel II, onderdeel b, post 1, onder b, Wet OB 1968 te wijzigen door ook in dat subonderdeel in plaats van een verwijzing naar post 'a.3 onder d' als afzonderlijke categorie 'oorlogsschepen' op te nemen. Dit betreft onder meer de toepassing van het btw-nultarief op diensten zoals reparatie, onderhoud, verhuur en bevrachting van oorlogsschepen.

Ook voor dat subonderdeel geldt dat de toepasselijkheid met betrekking tot oorlogsschepen thans is geregeld aan de hand van een verwijzing naar tabel II, onderdeel a, post 3, onder d, Wet OB 1968 waarin de voorwaarde is opgenomen dat het oorlogsschip Nederland verlaat met als bestemming een buitenlandse haven of ankerplaats. Door 'oorlogsschepen' als afzonderlijke categorie op te nemen in tabel II, onderdeel b, post 1, onder b, Wet OB 1968 wordt verduidelijkt dat bij het bepalen of het btw-nultarief op grond van dat subonderdeel van toepassing is, niet aan de genoemde voorwaarde hoeft te worden voldaan. Hiermee worden mogelijke interpretatieproblemen voorkomen.

Voor beide wijzigingen geldt dat wordt aangesloten bij zowel de beoogde toepassing als de bestaande praktijk. Daarnaast geldt voor beide wijzigingen dat deze aansluiten bij de rechtsgrondslag in bijlage X, deel B, punt 12, btw-richtlijn, waarin is bepaald dat lidstaten een nultarief mogen toepassen op de levering, verbouwing, reparatie, het onderhoud en de bevrachting en verhuur van oorlogsschepen.

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Er wordt voorgesteld de bepalingen in de Wet MRB 1994 aan te passen die gaan over de definitie van een bestelauto en een vrachtauto. Voorgesteld wordt om onder een bestelauto uitsluitend een motorrijtuig te verstaan dat valt onder voertuigcategorie N1 en om motorrijtuigen die behoren tot voertuigcategorie N2 of N3 aan te merken als vrachtauto. Als een motorrijtuig administratief is teruggekeurd naar een toegestane maximummassa van maximaal 3.500 kilogram (kg), zal dit in tegenstelling tot de huidige situatie niet meer van invloed zijn op de indeling.

Op dit moment bepaalt de toegestane maximum massa van een motorrijtuig of voor de Wet MRB 1994 sprake is van een bestelauto of een vrachtauto. Een bestelauto heeft een toegestane maximum massa van maximaal 3.500 kg. Een vrachtauto heeft een toegestane maximum massa van meer dan 3.500 kg. Met de

voorgestelde wijziging wordt aangesloten bij de Europese definities van voertuigcategorieën, zoals opgenomen in de Verordening (EU) 2018/858¹³². Dit betekent dat motorrijtuigen van de categorie N1 (met een technisch toelaatbare maximum massa van niet meer dan 3.500 kg) worden aangemerkt als bestelauto. Motorrijtuigen van de categorie N2 (met een technisch toelaatbare maximum massa van meer dan 3.500 kg maar niet meer dan 12.000 kg) en N3 (met een technisch toelaatbare maximum massa van meer dan 12.000 kg) worden aangemerkt als vrachtauto.

De toegestane maximum massa van een motorrijtuig wordt bepaald door het gewicht van het motorrijtuig te vermeerderen met de voor dat motorrijtuig toegestane maximum massa aan lading. De huidige definitie geeft ruimte voor een reeds bestaande praktijk waarbij een motorrijtuig administratief wordt 'teruggekeurd' naar een lagere toegestane maximum massa, op voorwaarde dat het motorrijtuig inclusief lading dat gewicht nooit overschrijdt. Meer concreet komt het voor dat een motorrijtuig van EU-categorie N2 administratief wordt teruggekeurd naar een toegestane maximum massa van maximaal 3.500 kg. Met dit motorrijtuig kan dan met rijbewijs B in plaats van rijbewijs C1 worden gereden. Daardoor worden deze motorrijtuigen fiscaal aangemerkt als bestelauto's, en is mrb verschuldigd. Bij het terugkeuren van een motorrijtuig blijft de voertuigcategorie ongewijzigd. Door de voorgestelde wijziging zal het terugkeuren van een motorrijtuig niet langer van invloed zijn op de vraag of het motorrijtuig voor de Wet MRB 1994 wordt aangemerkt als vrachtauto of als bestelauto.

Bij de totstandkoming van de Wet vrachtwagenheffing is voor de definitie van vrachtwagen aanvankelijk aangesloten bij de toegestane maximum massa. Inmiddels is de in artikel 1 van de Wet vrachtwagenheffing opgenomen begripsbepaling 'vrachtwagen' aangepast (Stb. 2025, 402). Bij inwerkingtreding van de vrachtwagenheffing – met ingang van 1 juli 2026 – zal de EU-voertuigclassificatie bepalen of sprake is van een vrachtwagen. Voor motorrijtuigen van de categorieën N2 en N3 gaat vrachtwagenheffing verschuldigd worden. Met de voorgestelde wijziging van de Wet MRB 1994 worden ook de begrippen in die wet geharmoniseerd met de Europese voertuigcategorieën.

De beoogde inwerkingtredingsdatum van deze wijziging is 1 januari 2027. Dat is het eerst mogelijke moment waarop de Belastingdienst uitvoering kan geven aan deze aanpassing van de fiscale definities. Als de genoemde begrippen in de Wet MRB 1994 niet zouden worden aangepast in lijn met de begrippen in de Wet vrachtwagenheffing, zou een ongewenste situatie ontstaan. Voor een motorrijtuig met EU-voertuigclassificatie N2 dat administratief is teruggekeurd naar ≤ 3.500 kg zou dan zowel de vrachtwagenheffing als mrb verschuldigd zijn. Het voorstel is daarom om de genoemde aanpassing voor de vrachtwagenheffing ook te verwerken in de Wet MRB 1994. In het vervolg zou dus ook voor de mrb de technisch toelaatbare maximum massa van een motorrijtuig gehanteerd worden voor de vraag of sprake is van een bestelauto (N1) of een vrachtauto (N2 of N3).

Om te voorkomen dat in de periode tussen 1 juli 2026, de inwerkingtredingsdatum van de vrachtwagenheffing, en 1 januari 2027 sprake zou zijn van een gelijktijdige heffing van mrb en vrachtwagenheffing, regelt artikel XVII, onderdeel Aa, van het Belastingplan 2026 dat met artikel 28 Wet

¹³² Verordening (EU) 2018/858 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 betreffende de goedkeuring van en het markttoezicht op motorvoertuigen en aanhangwagens daarvan en systemen, onderdelen en technische eenheden die voor dergelijke voertuigen zijn bestemd, tot wijziging van Verordeningen (EG) nr. 715/2007 en (EG) nr. 595/2009 en tot intrekking van Richtlijn 2007/46/EG.

MRB 1994 overgangsrecht wordt opgenomen. Geregeld is dat voor motorrijtuigen uit voertuigcategorie N2 waarvan de toegestane maximum massa administratief is verlaagd naar 3.500 kilogram of minder, de mrb in die periode nihil bedraagt. De inwerkingtredingsdatum van dit overgangsrecht is op grond van artikel L, tweede lid, van het Belastingplan 2026 gelijk aan de beoogde datum van inwerkingtreding van artikel 30 van de Wet vrachtwagenheffing, namelijk 1 juli 2026.

Artikel IX, onderdelen B en C (artikel 72 en hoofdstuk Xa van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

Artikel XXI van het Belastingplan 2024 regelt dat met ingang van 1 januari 2028 een vaste peildatum - namelijk 1 januari 1988 - wordt geïntroduceerd voor de oldtimerregeling in de mrb door aanpassing van artikel 72, eerste lid, onderdeel b, Wet MRB 1994. De onderhavige wijziging houdt in dat de inwerkingtreding van deze vaste peildatum wordt vervroegd naar 1 januari 2027. Dit betekent dat motorrijtuigen met een datum eerste toelating van vóór 1 januari 1988 met ingang van 2027 permanent onder de vrijstelling van mrb vallen. Het voorgestelde artikel XXII regelt in verband hiermee dat artikel XXI van het Belastingplan 2024 komt te vervallen (zie verder de toelichting bij dat artikel).

Daarnaast wordt voorgesteld hoofdstuk Xa Wet MRB 1994 eveneens met ingang van 1 januari 2027 te laten vervallen. Genoemd hoofdstuk Xa bevat bepalingen over de OVR, die sinds 2014 voorziet in een verlaagd tarief voor motorrijtuigen tussen 26 en 40 jaar oud met een datum eerste toelating van vóór 1 januari 1988. Aangezien deze motorrijtuigen met ingang van 1 januari 2027 sowieso in de vrijstellingscategorie vallen, is voortzetting van deze OVR niet langer nodig.

Er is geen aanleiding om te voorzien in eerbiedigende werking met betrekking tot hoofdstuk Xa voor de periode na 1 januari 2027. Alle motorrijtuigen die in het jaar 2027 nog zouden vallen onder het bereik van de OVR krijgen immers een vrijstelling, waardoor zij onder een meer gunstige regeling komen te vallen. Op verzoeken die zijn gedaan voor (een deel van) het tijdvak 2026 of eerder blijft vanzelfsprekend het recht van toepassing (waaronder de OVR) zoals dat gold op het moment dat de verschuldigdheid van de belasting is ontstaan.

Artikel X

Artikel X (Artikel 16b.17 van de Wet milieubeheer)

De EU ETS-richtlijn stelt het EU ETS vast. Met de inwerkingtreding van Richtlijn (EU) 2023/959 is onder meer bijlage I van de EU ETS-richtlijn gewijzigd. Als gevolg van die wijziging is de reikwijdte van de activiteit 'productie van waterstof' uitgebreid. Een gevolg daarvan is dat broeikasgasinstallaties die hernieuwbare waterstof produceren onder bepaalde voorwaarden ook onder het EU ETS vallen. Door wijziging van bijlage I van de EU ETS-richtlijn en van bijlage I, rij 24, van het Besluit handel in emissierechten luidt de activiteit 'Productie van waterstof (H₂) en synthese gas met een productiecapaciteit van meer dan 5 ton per dag' in plaats van 'Productie van waterstof (H₂) en synthese gas door reforming of gedeeltelijke oxidatie met een productiecapaciteit van meer dan 25 t per dag'. Het gevolg voor de CO₂-heffing industrie is dat ook broeikasgasinstallaties die als activiteit hernieuwbare waterstof produceren, hiervoor dispensatierechten

zouden kunnen krijgen. De begripsbepaling van 'broeikasgasinstallatie' in artikel 16b.1, eerste lid, Wm verwijst namelijk naar de artikelen over het EU ETS die in hoofdstuk 16 Wm zijn opgenomen. In paragraaf 2.12 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht dat het onwenselijk is dat een significant aantal dispensatierechten binnen de CO₂-heffing industrie wordt toebedeeld aan broeikasgasinstallaties voor de productie van hernieuwbare waterstof. Daarom wordt voorgesteld aan artikel 16b.17 Wm een nieuw artikellid toe te voegen. Het voorgestelde artikel 16b.17, zesde lid, Wm regelt dat binnen de CO₂-heffing industrie enkel dispensatierechten worden toegekend voor waterstof die is geproduceerd door reforming of gedeeltelijke oxidatie. Reforming of gedeeltelijke oxidatie wordt ingezet voor de productie van grijze waterstof en koolstofarme waterstof. Gevolg van de voorgestelde wijziging is dat geen dispensatierechten meer kunnen worden toegekend voor de productie van hernieuwbare waterstof. Hierbij wordt de omvang van de productiecapaciteit als drempel niet overgenomen in het voorgestelde artikel 16b.17, zesde lid, Wm, zodat de bepaling van toepassing is op alle broeikasgasinstallaties die waterstof produceren door reforming of gedeeltelijke oxidatie.

Artikel XI

Artikel XI (artikel 5a van de Wet Waardering onroerende zaken)

Op basis van artikel 5 Wet WOZ heeft de Minister van Financiën de bevoegdheid om de voorzitter van de Waarderingskamer te benoemen. In aanvulling hierop regelt het voorgestelde artikel 5a, eerste lid, Wet WOZ dat de rol van voorzitter van de Waarderingskamer wordt uitgeoefend door een cvdK.

Er bestaat de mogelijkheid dat alle commissarissen van de Koning aangeven niet in voldoende mate beschikbaar te zijn voor de functie van voorzitter van de Waarderingskamer. Het voorgestelde artikel 5a, tweede lid, Wet WOZ regelt dat in dat geval kan worden afgeweken van artikel 5a, eerste lid, Wet WOZ. De minister zal in deze situatie iemand kunnen benoemen die op dat moment geen cvdK is.

Indien de voorzitter wordt geschorst, onderscheidenlijk ontslagen, regelt het voorgestelde artikel 5a, derde lid, Wet WOZ dat de plaatsvervangende voorzitter vanaf dat moment de rol van voorzitter waarneemt voor uiterlijk de duur van de benoemingstermijn van de voorzitter in wiens plaats de plaatsvervangende voorzitter is getreden. Het maakt hierbij niet uit of de schorsing, onderscheidenlijk het ontslag, van rechtswege is of bij besluit van de Minister van Financiën. Dit laat onverlet dat de minister een nieuwe voorzitter kan benoemen indien dit nodig is ter vervulling van de tussentijds opengevallen plaats.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 1:3 van de Algemene douanewet)

Voorgesteld wordt om in artikel 1:3, vierde lid, van de Algemene douanewet (Adw) de verwijzing naar de Destructiewet te laten vervallen. De Destructiewet is op grond van artikel IV van de Wet van 11 mei 2007, houdende wijziging van de voorschriften inzake niet voor menselijke consumptie bestemde dierlijke

bijproducten (Stb. 2007, 224) ingetrokken met ingang van 1 januari 2008.¹³³ Laatstgenoemde wet zag mede op het opnemen van de voorschriften betreffende dierlijke bijproducten uit de Deconstructiewet in hoofdstuk VIIA van de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren. Voorgesteld wordt om de voorgestelde wijziging van artikel 1:3, vierde lid, Adw terug te laten werken tot en met 1 augustus 2008, omdat de Adw met ingang van die datum in werking is getreden.¹³⁴ Er was gezien het vervallen van de Deconstructiewet met ingang van 1 januari 2008 al sprake van een onjuiste verwijzing naar die wet in artikel 1:3, vierde lid, Adw op genoemde inwerkingtredingsdatum van de Adw. Daarnaast was op dat moment in artikel 1:3, vierde lid, Adw al een verwijzing opgenomen naar de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren, waardoor een specifieke verwijzing naar hoofdstuk VIIA van de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren niet nodig was.¹³⁵

Artikel XII, onderdeel B, en artikel XIX, onderdeel F (artikel 10:15 van de Algemene douanewet en artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 10:15, zesde lid, Adw en artikel 76, zesde lid, AWR is een verwijzing opgenomen naar artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafvordering. Artikel I, onderdeel A, onder 1, van de Wet van 28 februari 2013 tot implementatie van richtlijn nr. 2010/64/EU van het Europees Parlement en de Raad van 20 oktober 2010 betreffende het recht op vertolking en vertaling in Strafprocedures (PbEU L 280) (Stb. 2013, 85) heeft artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafvordering met ingang van 1 oktober 2013¹³⁶ vernummerd tot artikel 23, vijfde lid, van het Wetboek van Strafvordering. De verwijzing naar artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafvordering in artikel 10:15, zesde lid, Adw en artikel 76, zesde lid, AWR is ten onrechte nog niet gewijzigd. Voorgesteld wordt om deze omissies te herstellen. Ook wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt een redactionele wijziging aan te brengen. Er wordt voorgesteld de voorgestelde wijzigingen te laten terugwerken tot en met 1 oktober 2013, omdat de onjuiste verwijzingen per die datum zijn ontstaan.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 11:13 van de Algemene douanewet)

Artikel 11:13, tweede lid, Adw regelt dat goederen die in beslag zijn genomen in zaken waarin de inspecteur het proces-verbaal op grond van artikel 10:3, tweede lid, Adw aan de officier van justitie heeft doen toekomen, niet tegen zekerheidstelling kunnen worden vrijgegeven. Artikel 10:3, tweede lid, Adw regelt echter niet in welke gevallen de inspecteur processen-verbaal betreffende strafbare feiten doet toekomen aan de officier van justitie. Dit is geregeld in artikel 11:3, tweede lid, Adw. Voorgesteld wordt de in artikel 11:13, tweede lid, Adw opgenomen foutieve verwijzing naar artikel 10:3, tweede lid, Adw te vervangen door een verwijzing naar artikel 11:3, tweede lid, Adw. Voorgesteld wordt om deze voorgestelde wijziging te laten terugwerken tot en met 1 augustus 2008, omdat de onjuiste verwijzing per die datum, de inwerkingtredingsdatum van de Adw, is ontstaan.

¹³³ Besluit van 10 december 2007, houdende inwerkingtreding van de wet van 11 mei 2007, houdende wijziging van de voorschriften inzake niet voor menselijke consumptie bestemde dierlijke bijproducten (Stb. 224) (Stb. 2007, 528).

¹³⁴ Besluit van 5 juli 2008 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Algemene douanewet (Stb. 2008, 286).

¹³⁵ Wet van 3 april 2008 tot algehele herziening van de douanewetgeving (Algemene douanewet)(Stb. 2008, 111).

¹³⁶ Besluit van 21 juni 2013 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de wet van 28 februari 2013 tot implementatie van richtlijn nr. 2010/64/EU van het Europees Parlement en de Raad van 20 oktober 2010 betreffende het recht op vertolking en de vertaling in strafprocedures (PbEU L 280) (Stb. 2013, 85) (Stb. 2013, 268).

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdeel A (artikel 2e van de Wet op de accijns)

Artikel 2e WA stelt dat als uitslag tot verbruik mede wordt aangemerkt het overbrengen van accijnsgoederen die in een andere lidstaat reeds tot verbruik zijn uitgeslagen naar Nederland, om in Nederland voor commerciële doeleinden te worden geleverd of gebruikt. Als die accijnsgoederen worden ontvangen door een gecertificeerde geadresseerde bestaat op grond van artikel 2e WA in samenhang met artikel 52, derde lid, onderdeel e, en 53a, eerste lid, onderdeel b, WA een verplichting tot voldoening van accijns, ook als die accijnsgoederen daarna worden ingeslagen in een accijnsgoederenplaats. Na het inslaan van die accijnsgoederen in een accijnsgoederenplaats kan een verzoek om teruggaaf van accijns worden ingediend op grond van artikel 71, eerste lid, onderdeel d, WA. Met de voorgestelde wijziging wordt geregeld dat in afwijking van de hoofdregel niet als uitslag tot verbruik wordt aangemerkt het overbrengen van accijnsgoederen naar een gecertificeerde geadresseerde die tevens vergunninghouder is van een accijnsgoederenplaats als hij de accijnsgoederen bij ontvangst onmiddellijk inslaat in die accijnsgoederenplaats. Hiermee wordt de situatie voorkomen waarin accijns dient te worden voldaan, waarna direct een recht op teruggaaf ontstaat. De voorgestelde wijziging is toegestaan op grond van artikel 35, zevende lid, in samenhang met artikel 37, tweede lid, laatste alinea, van de Horizontale accijnsrichtlijn.

Artikel XIII, onderdeel B (artikel 53a van de Wet op de accijns)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, bevat artikel 53a WA een afwijkende regeling ten aanzien van de hoofdregel dat de in een tijdvak verschuldigde accijns op aangifte moet worden voldaan binnen één maand na het einde van het tijdvak. In de gevallen die in artikel 53a WA zijn genoemd, moet de accijns op aangifte worden voldaan binnen een andere termijn dan deze maandtermijn. Binnen de afwijkende termijnen zoals genoemd in artikel 53a WA wordt een aantal wijzigingen voorgesteld. Eveneens wordt artikel 53a WA in redactioneel opzicht gewijzigd. Zo komt de huidige onderverdeling van artikel 53a WA in twee leden te vervallen. Voorgesteld wordt alle gevallen waarin wordt afgeweken van de hiervoor genoemde hoofdregel, op één plaats te regelen (via onderdelen). Dit met het oog op de overzichtelijkheid en leesbaarheid van de bepaling. Hierbij wordt voorgesteld alle afwijkende gevallen van uitslag waarvoor een afwijkende aangiftetermijn geldt, te noemen in de volgorde waarin zij in de WA worden vastgesteld. Ook deze wijziging is doorgevoerd met het oog op de leesbaarheid van het artikel.

Artikel 53a, eerste lid, van de Wet op de accijns

Met het eerste wijzigingsonderdeel wordt geregeld dat de aanduiding "1." voor artikel 53a, eerste lid, WA en het tweede lid van dat artikel komen te vervallen. Hiermee wordt geregeld dat artikel 53a WA niet langer uit leden bestaat. Een inhoudelijke toelichting op deze wijziging is hieronder opgenomen (artikel 53a, onderdelen a en b (nieuw), WA)

Artikel 53a, onderdelen a en b (nieuw), van de Wet op de accijns

Op dit moment is zowel in het huidige artikel 53a, eerste lid, onderdeel a, WA als in het huidige artikel 53a, tweede lid, WA een verwijzing opgenomen naar de situatie, bedoeld in artikel 52, tweede lid, onderdelen c en e, WA. Op deze manier is in het huidige artikel 53a, tweede lid, WA derhalve sprake van een 'afwijking van een afwijking'.¹³⁷ Om de overzichtelijkheid en leesbaarheid te bevorderen wordt voorgesteld artikel 53a, tweede lid, WA te laten vervallen, en de verwijzing naar artikel 52, tweede lid, onderdelen c en e, WA te laten terugkomen in een nieuw onderdeel van artikel 53a WA. Dit betreft het voorgestelde artikel 53a, onderdeel b (nieuw), WA. Vanwege het invoegen van een nieuw onderdeel b wordt geregeld dat de huidige onderdelen b tot en met d worden verletterd tot de onderdelen c tot en met e.

In het voorgestelde artikel 53a, onderdeel b (nieuw), WA wordt geregeld dat in afwijking van de maandtermijn van de AWR de accijns bij toepassing van artikel 52, tweede lid, onderdeel c, of - voor zover het een geregistreerde geadresseerde betreft - onderdeel e, WA, op aangifte wordt voldaan uiterlijk op de vrijdag van de week volgend op de week waarin het tijdstip, bedoeld in artikel 52, tweede lid, onderdelen c of e, WA is gelegen. Door de verwijzing naar artikel 52, tweede lid, onderdelen c of e, WA op te nemen in een afzonderlijk onderdeel (namelijk het voorgestelde artikel 53a, onderdeel b (nieuw), WA), kan zowel de verwijzing naar deze artikelenonderdelen in het huidige artikel 53a, eerste lid, onderdeel a, WA als in het huidige artikel 53a, tweede lid, WA komen te vervallen.

Aan de aangiftetermijn verandert niets ten opzichte van de termijn die ingevolge het huidige artikel 53a, tweede lid, WA geldt: er blijft sprake van een weektermijn.

Artikel 53a, onderdeel c (nieuw), van de Wet op de accijns

Ten gevolge van het invoegen van artikel 53a, onderdeel b (nieuw), WA zoals hiervoor toegelicht, worden de huidige onderdelen b tot en met d van artikel 53a, eerste lid, WA verletterd tot de onderdelen c tot en met e.

De voorgestelde wijziging in artikel 53a, onderdeel c (nieuw, het betreft hier het te verletteren onderdeel b), WA is redactioneel van aard. De wijziging volgt uit de keuze om ten aanzien van twee van de situaties die in dit onderdeel werden genoemd, nieuwe aangiftetermijnen vast te stellen. De verwijzing naar deze situaties kan dientengevolge komen te vervallen. Het gaat om de verwijzing naar artikel 52, derde lid, onderdelen e en f, WA. Deze situaties komen terug in het voorgestelde artikel 53a, onderdelen e (nieuw) en f (nieuw), WA.

Artikel 53a, onderdeel e (nieuw), van de Wet op de accijns

Op dit moment dient de accijns bij toepassing van artikel 2e, eerste lid, WA uiterlijk een dag na vaststelling van het belastbare feit op aangifte te worden voldaan.¹³⁸ Artikel 2e, eerste lid, WA stelt vast dat ook het overbrengen van accijnsgoederen die in een andere lidstaat al tot verbruik zijn uitgeslagen en naar Nederland worden overgebracht om hier voor commerciële doeleinden te worden geleverd of gebruikt, als uitslag tot verbruik wordt aangemerkt. Op grond van artikel 52, derde lid, onderdeel e, WA vindt dat belastbare feit plaats op het moment dat de goederen in ontvangst zijn genomen door de gecertificeerde

¹³⁷ Het huidige artikel 53a, tweede lid, WA luidt namelijk: In afwijking in zoverre van het eerste lid doet de geregistreerde geadresseerde aangifte van de in een week op de voet van artikel 52, tweede lid, onderdelen c en e, verschuldigd geworden accijns uiterlijk op de vrijdag van de week daaropvolgend. De verschuldigd geworden accijns wordt op aangifte voldaan.

¹³⁸ Zie het huidige artikel 53a, eerste lid, onderdeel b, WA, waarin wordt verwezen naar artikel 52, derde lid, onderdeel e, WA.

geadresseerde. Met het voorgestelde artikel 53a, onderdeel e (nieuw), WA wordt geregeld dat de gecertificeerd geadresseerde in het vervolg tot de vrijdag volgend op de week waarin de goederen in ontvangst zijn genomen, de tijd heeft om de accijns op aangifte te voldoen. De ratio daarvan is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel 53a, onderdeel f, van de Wet op de accijns

Ingeval een buitenlandse verzender accijnsgoederen naar Nederland verzendt en daarvoor in Nederland geen fiscaal vertegenwoordiger aanstelt, maar in plaats daarvan zelf aangifte doet, heeft de belastingplichtige ingevolge artikel 53a, eerste lid, onderdeel b, WA (via de verwijzing naar artikel 52, derde lid, onderdeel f, WA) na het tijdstip van de levering van de accijnsgoederen een dag de tijd om de accijns op aangifte te voldoen. De aangiftetermijn voor dit geval wordt verlengd tot uiterlijk de vrijdag volgend op de in een week op grond van artikel 52, derde lid, onderdeel f, WA verschuldigd geworden accijns. De ratio daarvan is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel 53a, onderdeel g, van de Wet op de accijns

Ingeval zich in Nederland een onregelmatigheid heeft voorgedaan tijdens de overbrenging van in een andere lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen¹³⁹ heeft de belastingplichtige ingevolge het huidige artikel 53a, eerste lid, onderdeel d, WA na de vaststelling van die onregelmatigheid een maand de tijd om de accijns op aangifte te voldoen. Op grond van artikel 4, zesde lid, WA is van een onregelmatigheid sprake als tijdens het vervoer van accijnsgoederen niet is voldaan aan de voorschriften van bij de overbrenging betrokken personen in strijd met de artikelen 2e, eerste lid, of 50f, eerste lid, WA of de gebrekkige naleving van de voorschriften vastgesteld krachtens de artikelen 2e, derde lid, of 2f, tweede lid, WA. De aangiftetermijn voor deze onregelmatigheid wordt ingekort van een maand naar een dag. Dit gebeurt via een toevoeging aan de tekst van het huidige artikel 53a, onderdeel d, WA (in dit wetsvoorstel gaat het door het vervallen van het eerste lid en na toepassing van de voorgestelde verlettering om artikel 53a, onderdeel g, WA). De ratio daarvan is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XIII, onderdeel C (artikel 64a van de Wet op de accijns)

In artikel 64a, onderdeel a, WA wordt verwezen naar Richtlijn 2001/82/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor diergeneeskundig gebruik (PbEG 2001, L 311). Deze richtlijn is inmiddels ingetrokken en vervangen door een verordening. Het gaat hierbij om Verordening (EU) 2019/6 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2018 betreffende diergeneesmiddelen en tot intrekking van Richtlijn 2001/82/EG (PbEU 2019, L4). Daarom wordt de verwijzing in artikel 64a, onderdeel a, WA vervangen.

Artikel XIII, onderdeel D (artikel 81 van de Wet op de accijns)

In artikel 81 WA is geregeld dat in de vergunning voor een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten kan worden toegestaan dat de vergunninghouder onder daarbij te stellen voorwaarden gedeeltelijk tot

¹³⁹ Zie artikel 4, eerste lid, WA.

verbruik bereide tabak en tabaksproducten, al dan niet voorzien van accijnszegels, tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats bepaalde bewerkingen of verpakkingshandelingen kan laten ondergaan zonder dat het tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats brengen van die producten, in afwijking van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, WA wordt aangemerkt als uitslag tot verbruik. Met de voorgestelde wijziging wordt deze bepaling van overeenkomstige toepassing verklaard ten aanzien van de accijnsgoederen bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten. Op deze manier kan ten aanzien van deze producten ook in de vergunning voor de accijnsgoederenplaats worden toegestaan dat de producten, onder bij de vergunning te stellen voorwaarden, tijdelijk buiten de accijnsgoederenplaats bepaalde bewerkingen of verpakkingshandelingen kunnen ondergaan, zonder dat hierbij sprake is van uitslag tot verbruik.

Hiertoe wordt de huidige tekst van artikel 81 WA omgevormd tot eerste lid van dit artikel. Aan artikel 81 WA wordt vervolgens een lid toegevoegd, waarin de bepalingen die gelden ten aanzien van de vergunning voor een accijnsgoederenplaats voor tabaksproducten van overeenkomstige toepassing worden verklaard ten aanzien van de vergunning voor een accijnsgoederenplaats voor bier, wijn, tussenproducten en overige alcoholhoudende producten.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 7 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Voorgesteld wordt om een lid toe te voegen aan artikel 7 Awir. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld de in artikel 47, tweede lid, Awir opgenomen grondslag voor de in die regeling opgenomen uitzonderingen te herformuleren en te verplaatsen naar artikel 7, achtste lid, Awir. In artikel 7 Awir wordt het begrip 'draagkracht' uitgewerkt. De draagkracht wordt in eerste instantie bepaald door het toetsingsinkomen van de belanghebbende en indien van toepassing van zijn partner of medebewoner(s). Voor een aantal inkomensafhankelijke regelingen is ook het aanwezige vermogen van belang voor de bepaling van de draagkracht. Het kabinet acht het daarom passender om in dit artikel de delegatiegrondslag voor vermogenstoetsuitzonderingen op te nemen.

Artikel XIV, onderdeel B (artikel 47 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Voorgesteld wordt om artikel 47, tweede en derde lid, Awir te laten vervallen. Artikel 47, tweede lid, Awir bevat de delegatiegrondslag voor het vaststellen van vermogenstoetsuitzonderingen. De delegatiegrondslag in dit artikel kan komen te vervallen in verband met het verplaatsen van de delegatiegrondslag naar het voorgestelde artikel 7, achtste lid, Awir, zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie en de artikelsgewijze toelichting bij artikel XIV, onderdeel A. Voorts wordt, zoals eveneens toegelicht in het algemeen deel van deze memorie, voorgesteld om artikel 47, derde lid, Awir te laten vervallen. De voorhangprocedure die van toepassing is bij de totstandkoming van een ministeriële regeling op grond van artikel 47, tweede lid, Awir vervalt hiermee. Bij het voorstel om de grondslag bij

ministeriële regeling vermogenstoetsuitzonderingen vast te stellen te verplaatsen van artikel 47, tweede lid, Awir naar artikel 7, achtste lid, Awir, wordt geen nieuwe voorhangbepaling voorgesteld.

In verband met het vervallen van artikel 47, tweede en derde lid, Awir wordt voorts voorgesteld de aanduiding "1." voor de tekst van artikel 47, eerste lid, Awir te laten vervallen. Het huidige artikel 47 Awir bestaat immers uit drie leden. Na het voorgestelde vervallen van artikel 47, tweede en derde lid, Awir heeft het artikel geen leden meer.

Artikel XV

Artikel XV, onderdeel A (artikel 222 van de Provinciewet)

Op grond van artikel IX, onderdeel B, vervalt met ingang van 1 januari 2027 de OVR in de Wet MRB 1994. Deze OVR voorziet sinds 2014 in een verlaagd tarief voor de mrb voor motorrijtuigen tussen 26 en 40 jaar oud met een datum eerste toelating van vóór 1 januari 1988. Omdat de provinciale opcenten in samenhang met de mrb wordt uitgevoerd, is het noodzakelijk om ook de bepaling hierover in de Provinciewet te laten vervallen.

Artikel XV, onderdelen B, C, D, en E, artikel XVI, artikel XVII (artikelen 232da en 232ea van de Provinciewet, artikelen 254a en 255a van de Gemeentewet en artikelen 143a en 144a van de Waterschapswet)

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld om de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen vooralsnog niet van toepassing te laten zijn. In de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet is echter bepaald dat de invordering van decentrale belastingen plaatsvindt met toepassing van de IW 1990. Door de gedeeltelijke inwerkingtreding van de zogenoemde Wet Stroomlijnen zal de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting daarom met ingang van 1 januari 2027 ook gaan gelden voor decentrale belastingen, tenzij aanvullend wordt geregeld dat deze wijziging voor decentrale belastingen (nog) niet geldt.

Uitstel van betaling

Om de fiscale rechtsbescherming nog niet van toepassing te laten zijn bij uitstel van betaling van decentrale belastingen, wordt voorgesteld de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet aan te passen. Met de voorgestelde artikelen 232da van de Provinciewet, 254a van de Gemeentewet, en 143a van de Waterschapswet wordt geregeld dat de rechtsbescherming zoals deze thans van toepassing is bij uitstel van betaling (administratief beroep) blijft gelden voor de decentrale belastingen. Concreet wordt dan ook voorgesteld dat een belastingschuldige die het niet eens is met een uitstelbeschikking, binnen tien dagen na de dagtekening van de kennisgeving waarmee de beschikking is bekendgemaakt, administratief beroep kan instellen bij het college van gedeputeerde staten, het college van burgemeester en wethouders, onderscheidenlijk het dagelijks bestuur van het waterschap. Dit betreffen de administratieve beroepsorganen van de gemeenten, de provincies, onderscheidenlijk de waterschappen (hierna: administratief beroepsorgaan).

Dit beroep wordt, onder vermelding van de gronden van het beroep, gericht aan het administratief beroepsorgaan. Het beroep moet worden ingediend bij de provincieambtenaar belast met de invordering van provinciale belastingen, de gemeenteambtenaar belast met de invordering van gemeentelijke belastingen of de ambtenaar van het waterschap belast met de invordering van waterschapsbelastingen (hierna: decentrale invorderingsambtenaar) die de beschikking heeft gegeven. Wanneer de decentrale invorderingsambtenaar naar aanleiding van het beroepschrift een gunstigere beschikking kan afgeven, handelt hij het verzoek zelf af en geeft hij een nieuwe beschikking af. Tegen deze beschikking kan de belastingschuldige desgewenst in beroep komen bij het administratief beroepsorgaan. Wanneer de decentrale invorderingsambtenaar geen gunstigere beslissing kan nemen, zal hij het beroepschrift doorsturen naar het administratief beroepsorgaan.

Het administratief beroepsorgaan beslist bij uitspraak op het administratief beroep. De uitspraak wordt aan de belastingschuldige bekendgemaakt door uitreiking of toezending van een gedagtekende kennisgeving. Hierbij kan het administratief beroepsorgaan het verzoek om uitstel van betaling alsnog toewijzen of afwijzen onder verbetering of vervanging van de gronden.

Daarnaast kan een belastingschuldige ook administratief beroep instellen bij het administratief beroepsorgaan wanneer een beslissing van de decentrale invorderingsambtenaar op een verzoek om uitstel van betaling uitblijft. In dergelijke gevallen kan het administratief beroepsorgaan, indien uitstel van betaling had moeten worden verleend, zelf een inhoudelijk besluit nemen over het verlenen van uitstel van betaling. Het administratief beroepsorgaan hoeft dan niet te volstaan met de uitspraak dat de decentrale invorderingsambtenaar niet tijdig heeft beslist.

Wanneer een belastingschuldige thans administratief beroep instelt tegen een uitstelbeschikking zijn de regels die hierbij gelden voor rijksbelastingen, zoals uitgewerkt in artikel 25.7 van de Leidraad Invordering 2008 (LI 2008). Decentrale overheden hebben eigen leidraden (beleidsregels).¹⁴⁰ De voorgestelde regels over administratief beroep worden deels opgenomen in de Provinciewet, de Gemeentewet, onderscheidenlijk de Waterschapswet. In de LI 2008 zijn daarnaast een aantal specifieke regels opgenomen over de handelwijze bij de behandeling van een administratief beroep. Hierbij gaat het onder meer over de houding van de decentrale invorderingsambtenaar tijdens de behandeling van een administratief beroep, de afhandeling van onduidelijke beroepsgronden en de behandeling van herhaalde verzoeken om uitstel van betaling. Deze specifieke regels zullen niet in de wet worden opgenomen, maar kunnen gehandhaafd blijven of opgenomen worden in de eigen leidraden van de decentrale overheden.

Kwijtschelding

Om de fiscale rechtsbescherming voornamelijk niet van toepassing te laten zijn bij kwijtschelding van decentrale belastingen wordt voorgesteld om artikel 232ea van de Provinciewet, artikel 255a van de Gemeentewet en artikel 144a van de Waterschapswet op te nemen. Met deze voorgestelde bepalingen wordt geregeld dat de rechtsbescherming zoals deze thans van toepassing is bij kwijtschelding (administratief beroep) blijft gelden voor de decentrale belastingen.

¹⁴⁰ De Leidraad invordering 2008 zal per 1 januari 2027 hierop worden aangepast als ook de Wet Stroomlijnen in werking treedt.

In artikel 232e, tweede lid, van de Provinciewet, artikel 255, tweede lid, van de Gemeentewet en artikel 144, tweede lid, van de Waterschapswet is geregeld dat bij de kwijtschelding van de decentrale belastingen de regels van toepassing zijn die gelden bij de kwijtschelding van rijksbelastingen, zoals opgenomen in de artikelen 26 en 26a IW 1990 en de artikelen 24 en 25 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990). In de artikelen 24 en 25 URIW 1990 zijn de regels opgenomen die gelden bij een administratief beroep tegen een kwijtscheldingsbeschikking. Met de voorgestelde wijziging worden de regels die in de URIW 1990 zijn opgenomen overgeheveld naar de Provinciewet, de Gemeentewet, onderscheidenlijk de Waterschapswet.

Voorgesteld wordt in de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet op te nemen dat een belastingschuldige die zich niet kan verenigen met de kwijtscheldingsbeschikking binnen tien dagen na de dagtekening van de kennisgeving, waarmee de kwijtscheldingsbeschikking is bekendgemaakt, administratief beroep kan instellen bij het administratief beroepsorgaan.

Dit beroep wordt, onder vermelding van de gronden van het beroep, gericht aan het administratief beroepsorgaan. Het beroep moet worden ingediend bij de decentrale invorderingsambtenaar die de beschikking heeft gegeven. Wanneer de decentrale invorderingsambtenaar naar aanleiding van het beroepschrift een gunstigere beschikking kan afgeven, handelt hij het verzoek zelf af en geeft hij een nieuwe beschikking af. Tegen deze beschikking kan de belastingschuldige desgewenst in beroep komen bij het administratief beroepsorgaan. Wanneer de decentrale invorderingsambtenaar geen gunstigere beslissing kan nemen, zal hij het beroepschrift doorsturen naar het administratief beroepsorgaan. Wanneer het administratief beroepsorgaan geheel of gedeeltelijk tegemoet kan komen aan het beroep van de belastingschuldige, stelt hij bij de uitspraak het bedrag van de kwijtschelding vast. De belastingschuldige ontvangt hiervan een kennisgeving. De uitspraak wordt aan de belastingschuldige bekendgemaakt door uitreiking of toezending van een gedagtekende kennisgeving. Bij een afwijzing kan een administratief beroepsorgaan de gronden van de afwijzing desgewenst verbeteren of vervangen. Voorts kan een belastingschuldige administratief beroep instellen bij het administratief beroepsorgaan tegen het niet tijdig nemen van een beslissing op een verzoek om kwijtschelding. In dergelijke gevallen kan het administratief beroepsorgaan, wanneer kwijtschelding van belasting had moeten worden verleend, zelf een inhoudelijk besluit nemen over het verlenen van kwijtschelding. Het administratief beroepsorgaan hoeft dan niet te volstaan met de uitspraak dat de decentrale invorderingsambtenaar niet tijdig heeft beslist.

Net als bij uitstel van betaling zijn er ook bij kwijtschelding van belasting specifieke regels opgenomen over de handelwijze bij de behandeling van een administratief beroep. Deze zijn eveneens uitgewerkt in de decentrale leidraden die gebaseerd zijn op de LI 2008. Het gaat hierbij onder meer over de houding van de decentrale invorderingsambtenaar gedurende de behandeling van een administratief beroep, de situatie dat het beroepschrift onvoldoende duidelijk is en welke gegevens en normen in acht moeten worden genomen bij de beoordeling van het verzoek om kwijtschelding. Deze specifieke regels zullen niet in de wet worden opgenomen, maar gehandhaafd blijven in de leidraden van de decentrale overheden.

Vervallen afwijkende bepalingen Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet

In het algemeen deel van deze memorie is toegelicht dat wordt voorgesteld om de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belastingen vooralsnog niet in werking te laten treden ter zake van decentrale belastingen. De intentie bestaat evenwel om deze wijziging op een later moment alsnog door te voeren, zodra dit uitvoerbaar wordt geacht.

Om die reden wordt voorgesteld om te voorzien in de mogelijkheid om de bepalingen die ertoe strekken de bestaande rechtsbescherming te continueren, op een later bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip te laten vervallen. Deze werkwijze waarborgt flexibiliteit in de implementatie en voorkomt dat op een later moment opnieuw wetgevingstrajecten doorlopen moeten worden om de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen alsnog in werking te laten treden.

Door het op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip laten vervallen van de bepalingen die het huidige regime handhaven, kan op dat moment alsnog de beoogde wijziging van de rechtsbescherming ten aanzien van uitstel van betaling en kwijtschelding bij decentrale belastingen in werking treden.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (artikel 1 van bijlage 2 bij de Algemene wet bestuursrecht)

In bijlage 2 Awb is de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak opgenomen. In artikel 1 van deze bijlage is opgenomen tegen welke besluiten in relatie tot onder meer de IW 1990 geen beroep kan worden ingesteld. Thans is opgenomen dat tegen besluiten van de IW 1990 geen beroep kan worden ingesteld, met uitzondering van besluiten op grond van de artikelen 30, 49 en 62a IW 1990. Dit betreffen besluiten met betrekking tot de invorderingsrente, een aansprakelijkstelling, onderscheidenlijk een kostenvergoeding bij een onrechtmatige verplichting.

Bij besluiten die volgen uit de IW 1990 is slechts in een aantal specifieke gevallen het fiscale procesrecht van overeenkomstige toepassing verklaard, via hoofdstuk V van de AWR. Daarom vermeld bijlage 2 Awb dat tegen besluiten genomen op grond van de IW 1990 geen beroep kan worden ingesteld, behoudens de gevallen die expliciet in die bijlage zijn opgenomen. Dit betreft de sinds jaar en dag gehanteerde negatieve lijstsystematiek.

Met ingang van 1 januari 2027 wijzigt de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belastingschulden. In navolging hiervan wordt voorgesteld de artikelen 25 en 26 IW 1990 aan de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak toe te voegen. Voorts wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om voor te stellen eerdere wijzigingen in de IW 1990 waarbij wél beroep kan worden ingesteld op te nemen in de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak. Het gaat hierbij om de artikelen 22bis, 26a en 63b IW 1990. Deze artikelen zien op de meldingsplicht gerechtigden tot een bodemzaak, ambtshalve kwijtschelding gedupeerde kinderopvangtoeslag, onderscheidenlijk bestuurlijke boetes. Deze bepalingen zijn destijds – bij de introductie van de genoemde bepalingen – per abuis niet opgenomen in de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak.

Tot slot wordt voorgesteld ook de in dit wetsvoorstel voorgestelde bepalingen – te weten de artikelen 254a en 255a van de Gemeentewet, de artikelen 232da en 232ea van de Provinciewet en de artikelen 143a en 144a van de Waterschapswet – op te nemen in artikel 1 van bijlage 2 Awb. Daarmee wordt geregeld dat tegen besluiten op administratief beroep betreffende uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen geen beroep bij de bestuursrechter kan worden ingesteld. Voor deze nieuwe bepalingen geldt dat de rechtsbescherming voorlopig blijft bestaan uit de mogelijkheid van administratief beroep. Het uitsluiten van beroep is daarmee in lijn met de opzet van de voorgestelde wijzigingen van de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet.

Vervallen bepalingen Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet

Zoals hiervoor toegelicht bestaat de intentie om de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen op een later moment alsnog door te voeren, zodra dit uitvoerbaar wordt geacht. Om die reden wordt eveneens voorgesteld om de bepalingen die als gevolg van deze wijzigingen worden opgenomen in artikel 1 van bijlage 2 Awb, op een later bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip te laten vervallen.

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdeel A (artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De voorgestelde wijziging van artikel 2, vijfde lid, AWR herstelt een foutieve verwijzing. Artikel 2, vijfde lid, AWR regelt dat het formele heffingsrecht inzake conserverende belastingaanslagen zo veel mogelijk gelijkloopt met hetgeen geldt voor de reguliere belastingheffing. Hetgeen bij of krachtens de AWR wordt bepaald inzake de voorlopige aanslag, aanslag of navorderingsaanslag is door deze (schakel)bepaling van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de voorlopige conserverende aanslag, conserverende aanslag, onderscheidenlijk conserverende navorderingsaanslag. Daarbij zou moeten worden verwezen naar het onderdeel in artikel 2, derde lid, AWR met daarin de definitie van ‘belastingaanslag’. Ingevolge de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen heeft met ingang van 1 januari 2025 een verlettering plaatsgevonden in artikel 2, derde lid, AWR. Abusievelijk is toen de verwijzing in artikel 2, vijfde lid, aanhef, AWR hier niet op aangepast. Deze foutieve verwijzing wordt hiermee hersteld. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Er wordt voorgesteld deze voorgestelde wijziging terug te laten werken tot en met 1 januari 2025, omdat deze onjuiste verwijzing per die datum is ontstaan.

Artikel XIX, onderdeel B (artikel 13 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 13 AWR ziet op de voorlopige aanslag. Ingevolge artikel 13, eerste lid, AWR heeft de inspecteur de bevoegdheid om bij tijdvakbelastingen een voorlopige aanslag op te leggen naar het bedrag waarop de aanslag vermoedelijk zal worden vastgesteld. Artikel 13, vijfde lid, AWR bevat voor bepaalde situaties de bevoegdheid voor de inspecteur om van het opleggen van een voorlopige aanslag af te zien of een voorlopige aanslag op te leggen tot een ander bedrag dan volgt uit artikel 13, eerste lid, AWR. Het gaat op grond van artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, AWR om onder andere de situatie waarin aan de

belastingplichtige een vergrijpboete is opgelegd op grond van de AWR of de Awir. Momenteel wordt in artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, AWR verwezen naar artikel 40 Awir. Laatstgenoemd artikel ziet echter op beboeting van verzuimsituaties. Artikel 41 Awir ziet op beboeting van vergrijpsituaties. De verwijzing naar artikel 40 Awir is dus onjuist omdat naar artikel 41 Awir moet worden verwezen. De voorgestelde wijziging van artikel 13, vijfde lid, onderdeel b, AWR herstelt deze omissie door de in dat artikel opgenomen verwijzing naar artikel 40 Awir te vervangen door een verwijzing naar artikel 41 Awir.

Artikel XIX, onderdelen C en D (hoofdstuk IVbis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Het voorgestelde artikel 20c AWR is een delegatiebepaling op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden kunnen worden gesteld voor het verstrekken van staatssteun die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet. Daarbij wordt voorgesteld een artikel in te voegen in hoofdstuk IVbis AWR. Reden daarvoor is dat de bestaande artikelen van hoofdstuk IVbis AWR (artikelen 20a en 20b AWR) verband houden met terugvordering van staatssteun. De voorgestelde delegatiebepaling ziet echter niet op terugvordering van staatssteun, maar op voorwaarden voor de verstrekking van staatssteun. Daarom past een afzonderlijk artikel waarin deze delegatiebepaling wordt opgenomen beter. Met de zinsnede 'die voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet' wordt, in navolging van de tekst van artikel 20a AWR, tot uitdrukking gebracht dat het niet om alle vormen van staatssteun gaat, maar enkel om fiscale staatssteun. De inspecteur gaat in beginsel immers ook alleen over de toepassing van fiscale regelingen die als staatssteun zijn aangemerkt. Moet de inspecteur gelet op bijvoorbeeld de Deggendorf-clausule beoordelen of die toepassing moet worden geweigerd, dan heeft hij met het terugvorderingsbesluit van de EC voldoende informatie om die beoordeling te kunnen maken. Het voorgestelde artikel 20c AWR maakt dat het huidige opschrift van hoofdstuk IVbis AWR de lading van dat hoofdstuk minder goed dekt. Als gevolg van de voorgestelde delegatiebepaling gaat het namelijk om meer dan alleen bepalingen inzake terugvordering van staatssteun. Daarom wordt voorgesteld het opschrift van hoofdstuk IVbis AWR te wijzigen naar een opschrift dat de lading beter dekt, te weten 'Bepalingen inzake staatssteun'.

Artikel XIX, onderdeel E (artikel 30k van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 30k AWR voorziet erin dat de Minister van Financiën belastingrente kan matigen in het kader van een onderlinge overlegprocedure. De wettelijke grondslag op basis waarvan een onderlinge overlegprocedure wordt gevoerd, is afhankelijk van de keuze van de belastingplichtige. De belastingplichtige kan in aanmerking komen voor matiging van de belastingrente, ongeacht de gekozen wettelijke grondslag. Abusievelijk is een onderlinge overlegprocedure die wordt gevoerd op basis van de Wet fiscale arbitrage niet opgenomen in artikel 30k AWR. Voorgesteld wordt deze omissie met dit wetsvoorstel te herstellen en aan deze wijziging terugwerkende kracht toe te kennen tot en met 16 juli 2019, zijnde de datum waarop de Wet fiscale arbitrage in werking is getreden. Ook wanneer een onderlinge overlegprocedure wordt gevoerd op basis van de Wet fiscale arbitrage kan de minister de belastingrente matigen.

Artikel XIX, onderdeel F (artikel 76 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 76, zesde lid, derde zin, AWR wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij de wijziging van artikel 10:15 Adw (artikel XII, onderdeel B).

Artikel XX

Artikel XX, onderdeel A (artikel 31a van de Invorderingswet 1990)

Artikel 31a IW 1990 voorziet erin dat de Minister van Financiën invorderingsrente kan matigen in het kader van een onderlinge overlegprocedure. Abusievelijk is een onderlinge overlegprocedure die wordt gevoerd op basis van de Wet fiscale arbitrage niet opgenomen in artikel 31a IW 1990. Voorgesteld wordt deze omissie met dit wetsvoorstel te herstellen. Voor een nadere toelichting op deze voorgestelde wijziging wordt verwezen naar de toelichting ter zake van de in artikel XIX, onderdeel E, voorgestelde wijziging van artikel 30k AWR.

Artikel XX, onderdeel B (artikel 44b van de Invorderingswet 1990)

Voor een toelichting op de voorgestelde wijziging wordt verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel D.

Artikel XXI

Artikel XXI (artikel 1 van de wet van 29 april 1998 tot aanwijzing van een controleautoriteit als bedoeld in artikel 37 van verordening (EG) nr. 515/97 van de Raad van de Europese Unie van 13 maart 1997 betreffende de wederzijdse bijstand tussen de administratieve autoriteiten van de lidstaten en de samenwerking tussen deze autoriteiten en de Commissie met het oog op de juiste toepassing van de douane- en landbouwvoorschriften (PbEG L 82) (Stb. 1998, 268))

Deze voorgestelde wijziging betreft een technische aanpassing van artikel 1 van de Wet van 29 april 1998 tot aanwijzing van een controleautoriteit als bedoeld in artikel 37 van verordening (EG) nr. 515/97 van de Raad van de Europese Unie van 13 maart 1997 betreffende de wederzijdse bijstand tussen de administratieve autoriteiten van de lidstaten en de samenwerking tussen deze autoriteiten en de Commissie met het oog op de juiste toepassing van de douane- en landbouwvoorschriften (PbEG L 82) (Stb. 1998, 268). In eerstgenoemd artikel wordt verwezen naar het College bescherming persoonsgegevens als bedoeld in artikel 51 van de Wet bescherming persoonsgegevens. Die wet is met ingang van 25 mei 2018 ingetrokken op grond van artikel 51 van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming.¹⁴¹

De Autoriteit Persoonsgegevens heeft met de inwerkingtreding van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming de taken en bevoegdheden van het College bescherming

¹⁴¹ Besluit van 16 mei 2018 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Uitvoeringswet Algemene verordening gegevensbescherming (Stb. 2018, 145).

persoonsgegevens overgenomen. De onderhavige bepaling is ten onrechte nog niet aangepast. Met de voorgestelde wijziging wordt deze omissie hersteld door de verwijzing naar het College bescherming persoonsgegevens te vervangen door een verwijzing naar de Autoriteit persoonsgegevens. Voorgesteld wordt om deze voorgestelde wijziging te laten terugwerken tot en met 25 mei 2018, omdat de Autoriteit Persoonsgegevens met ingang van die datum de taken en bevoegdheden van het College bescherming persoonsgegevens heeft overgenomen.

Artikel XXII

Artikel XXII (artikel XXI van het Belastingplan 2024)

Artikel XXI van het Belastingplan 2024 regelt dat met ingang van 1 januari 2028 een vaste peildatum - namelijk 1 januari 1988 - wordt geïntroduceerd voor de oldtimerregeling in de mrb. De in artikel IX, onderdeel B, opgenomen wijziging van artikel 72, eerste lid, onderdeel b, Wet MRB 1994 houdt in dat de inwerkingtreding van deze vaste peildatum wordt vervroegd naar 1 januari 2027. Artikel XXI van het Belastingplan 2024 treft dan geen doel meer. Daarom wordt voorgesteld dat artikel te laten vervallen.

Artikel XXIII

Artikel XXIII (artikelen XII, XIII, onderdelen A, B, C, onder 2, en E, en de artikelen XIV tot en met XIX van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017)

Voorgesteld wordt de onderdelen uit de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 die zien op het stroomlijnen van invorderingswet- en regelgeving te laten vervallen.¹⁴² Het gaat om artikel XII dat wijzigingen aanbrengt in de Awir, artikel XIII, onderdelen A, B, C, onder 2, en E, dat wijzigingen aanbrengt in de IW 1990, artikelen XIV tot en met XVIII dat wijzigingen aanbrengt in de diverse toeslagwetten en artikel XI dat ziet op preferentie van toeslagvorderingen. Hierna wordt beknopt toegelicht wat deze betreffende wijzigingen opgenomen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 inhouden en waarom deze kunnen vervallen.¹⁴³

I. De aanwijzing van de ontvanger als het bevoegde bestuursorgaan voor de invordering van belasting- en toeslagschulden

Het stroomlijnen van de invorderingswet- en regelgeving bij belastingen en toeslagen is in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 gerealiseerd door de IW 1990 (grotendeels) van toepassing te verklaren op de invordering van terug te betalen toeslagen.¹⁴⁴ Dit heeft tot gevolg dat de Dienst Toeslagen niet langer het bevoegde bestuursorgaan is voor de uitbetaling van voorschotten en tegemoetkomingen en de invordering van toeslagschulden. Deze bevoegdheid gaat met de wijziging over op de ontvanger, hij vordert toeslagschulden in en betaalt toeslagen uit met toepassing van de bepalingen in de IW 1990. De

¹⁴² Met uitzondering van artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet; dit artikel treedt in werking op 1 januari 2027, zie Stb. 2025, 23. Bijlage 964789, p. 3 bij Kamerstukken II 2020/21, 35510, nr. 4.

¹⁴³ Zie uitgebreid hoofdstuk 2 van het rapport 'Fiscale vereenvoudigingswet 2017, heroverweging artikel XII t/m XIX (Wet Stroomlijnen)'. Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 258, blq-1199782.

¹⁴⁴ Artikel XII, onderdelen A en C, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, dat wijzigingen aanbrengt in de artikelen 11 en 22 Awir, vormt de basis van de stroomlijning van de invorderingsregelgeving voor belastingen en toeslagen.

Dienst Toeslagen blijft ingevolge artikel XII, onderdeel A, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wel de bevoegdheid houden om een toeslag toe te kennen en een terug te vorderen bedrag vast te stellen.¹⁴⁵ De huidige wet- en regelgeving voor de invordering van belastingschulden en het terugvorderen van toeslagen kent twee afzonderlijke bestuursorganen. De directeuren van de onderdelen van de Belastingdienst die zijn belast met de invordering van rijksbelastingen¹⁴⁶ zijn bevoegd tot het invorderen van belastingschulden en zijn gemandateerd om namens de Dienst Toeslagen¹⁴⁷ toeslagschulden te innen. Gezien de ontvlechting van de Belastingdienst is het niet langer logisch om de ontvanger aan te wijzen als het bevoegde bestuursorgaan voor de terugvordering van toeslagen. De Dienst Toeslagen maakt als gevolg van de ontvlechting geen onderdeel meer uit van de Belastingdienst en is sindsdien een zelfstandig onderdeel binnen het Ministerie van Financiën. De aard van belasting- en toeslagschulden en de aard van de doelgroepen van de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen verschillen immers, dit rechtvaardigt een verschillende aansturing en benadering. Hierbij kan worden gewezen op de invorderingsstrategieën van de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen, welke op deze gronden afzonderlijk zijn uitgewerkt.¹⁴⁸

II. De introductie van een debiteurgerichte (in plaats van vorderingsgerichte) betalingsregeling voor (in beginsel) burgers

Met de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt artikel 25 IW 1990 gewijzigd (artikel XIII, onderdeel C, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017). In de eerste plaats wordt de rechtsbescherming gewijzigd.¹⁴⁹

Daarnaast wordt een delegatiebepaling opgenomen. Met deze delegatiebepaling wordt een debiteurgerichte betalingsregeling voor belastingen en toeslagen geïntroduceerd. Deze regeling is nader uitgewerkt in een wijziging van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990).¹⁵⁰

Onder de huidige situatie wordt voor iedere nieuw opkomende toeslagschuld een separate betalingsregeling getroffen. Voor belastingschulden geldt dit niet. Tijdens een betalingsregeling dienen nieuwe belastingschulden tijdig te worden voldaan en kan slechts onder bepaalde voorwaarden een nieuwe belastingschuld worden toegevoegd aan een lopende betalingsregeling. Burgers met toeslag- en belastingschulden kunnen op basis van de huidige praktijk geconfronteerd worden met een stapeling van betalingsregelingen onder verschillende voorwaarden. Voor elke betalingsregeling ontvangt de burger een aparte (papieren) berichtenstroom. Hierdoor kunnen burgers het overzicht op hun totale schuldpositie verliezen.¹⁵¹

De oplossing voor deze knelpunten in de vorm van een debiteurgerichte (in plaats van de huidige vorderingsgerichte) betalingsregeling is echter inmiddels ingehaald door nieuwe initiatieven. Het kabinet zet in op het terugdringen van het aantal burgers met problematische schulden. De Belastingdienst, de Dienst Toeslagen, de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO), de RVO, de Sociale

¹⁴⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 43.

¹⁴⁶ In artikel 5 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is bepaald dat de directeuren van de met heffing en inning belaste organisatieonderdelen van de Belastingdienst, inspecteur en ontvanger zijn als bedoeld in de AWR en de IW 1990.

¹⁴⁷ Zie Besluit van de Dienst Toeslagen, vertegenwoordigd door de directeur-generaal Toeslagen, van 6 december 2024, nr. 2024- 544716, houdende vaststelling van het Besluit mandaatverlening, volmacht en machtiging Dienst Toeslagen 2024 (Stcrt. 2024, 38860).

¹⁴⁸ Kamerstukken 2022/23, 31066, nr. 1161.

¹⁴⁹ Op de rechtsbescherming wordt ingegaan in onderdeel IV.

¹⁵⁰ Hoofdstuk IE URIW 1990, zie Stcrt. 2016, 71813.

¹⁵¹ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 2-3.

verzekeringsbank (SVB), het Centraal Justitieel Incassobureau (CJIB), het UWV en het Centraal Administratie Kantoor (CAK) dragen hieraan bij door in het samenwerkingsverband Clustering Rijksincasso (CRI) te werken aan incasso als één overheid. Het Vorderingenoverzicht Rijk en de Betalingsregeling Rijk zijn twee CRI-initiatieven die trachten bij te dragen aan het terugdringen en voorkomen van problematische schulden bij natuurlijke personen (particulieren en ondernemers, hierna: burgers). Met het Vorderingenoverzicht Rijk krijgen burgers hun openstaande schulden bij verschillende overheidsorganisaties getoond in één overzicht. De Belastingdienst en de Dienst Toeslagen streven ernaar om met clusters van vorderingen aan te sluiten op de testomgeving van het Vorderingenoverzicht Rijk. Deze aansluiting volgt op de ontsluiting van vorderingen op het Geldzaken Klantportaal: het eigen digitale vorderingenoverzicht van de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen. Met de introductie van het Geldzaken Klantportaal en vervolgens het Vorderingenoverzicht Rijk wordt het bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 gesignaleerde knelpunt 'burgers verliezen vaak het overzicht op de totale schuldpositie' opgelost. De oplossing in de vorm van het Vorderingenoverzicht Rijk gaat hierbij nog verder, aangezien meer overheidsinstanties dan de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen bij het Vorderingenoverzicht Rijk zijn aangesloten. Hierdoor krijgen burgers een omvangrijker beeld van hun schulden aan de aangesloten overheidsinstanties.

Als onderdeel van CRI kan voorts sinds december 2022 een Betalingsregeling Rijk door burgers worden aangevraagd. Vorderingen van onder meer het CJIB, CAK, UWV, DUO, RVO en SVB kunnen worden betrokken in deze Betalingsregeling Rijk. De Belastingdienst en de Dienst Toeslagen werken eraan om deelname aan de Betalingsregeling Rijk mogelijk te maken.¹⁵² Het streven is dat alle deelnemende partijen aan CRI in 2027 de mogelijkheid bieden om een gezamenlijke betalingsregeling aan te gaan.¹⁵³ De Belastingdienst en de Dienst Toeslagen werken aan een gefaseerde aansluiting bij deze Betalingsregeling Rijk. Het knelpunt dat burgers met toeslag- en belastingschulden worden geconfronteerd met een stapeling van betalingsregelingen onder verschillende voorwaarden wordt gedeeltelijk ondervangen wanneer de burger, na de aansluiting door de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen op de Betalingsregeling Rijk, verzoekt om de Betalingsregeling Rijk. De openstaande vorderingen worden in dat geval meegenomen in één betalingsregeling. Bij de Betalingsregeling Rijk worden naast schulden bij de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen ook schulden meegenomen van andere overheidsorganisaties, zodat deze regeling breder is dan de debiteurgerichte betalingsregeling zoals opgenomen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

Het in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 gesignaleerde knelpunt dat burgers met toeslag- en belastingschulden op basis van de huidige praktijk worden geconfronteerd met een stapeling van betalingsregelingen is inmiddels ook door andere maatregelen verminderd. In het kader van de herijking van de invorderingsstrategie wordt door de Belastingdienst gewerkt aan een standaardbetalingsregeling¹⁵⁴ waarbij een verzoek kan worden gedaan om nieuwe belastingschulden die gedurende de looptijd van de betalingsregeling ontstaan toe te voegen aan de betalingsregeling. Bij de Dienst Toeslagen kan er voor

¹⁵² Kamerstukken II 2023/24, 31066, nr. 1339.

¹⁵³ Kamerbrief 'Actualisering Rijksincassovisie' van 6 oktober 2023, Kamerstukken II 2023/24, 24515, nr. 724.

¹⁵⁴ Kamerstukken II 2024/25, 31066, nr. 1433.

iedere terugvordering een afzonderlijke betalingsregeling worden gestart. In het kader van de herijking van de invorderingsstrategie van de Dienst Toeslagen is de ambitie kenbaar gemaakt om de mogelijkheid te bieden om één (gebundelde) betalingsregeling te treffen voor alle terugvorderingen bij toeslagen. In de huidige praktijk wordt reeds bundeling op verzoek van de burger toegepast en het voornemen is om op korte termijn in de LI 2008 op te nemen dat een belanghebbende kan verzoeken om een bundeling van betalingsregelingen.

III. De mogelijkheid tot kwijtschelding van een (eventuele) restschuld na afloop van een betalingsregeling voor (in beginsel) burgers, ook voor toeslagschulden

Als gevolg van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt kwijtschelding op verschillende punten gewijzigd.¹⁵⁵ Ten eerste wordt de mogelijkheid ingevoerd om rechtstreeks een verzoek te doen om kwijtschelding van terugvorderingen van toeslagen. Ten tweede wordt kwijtschelding het sluitstuk bij de maatwerkregeling, die wordt geïntroduceerd met de debiteurgerichte betalingsregeling.

De IW 1990 biedt reeds de mogelijkheid om kwijtschelding van belastingschulden te verlenen. Nadat de belastingschuldige zijn betalingscapaciteit via een betalingsregeling (onder voorwaarden) voor de duur van twaalf maanden heeft aangewend voor de voldoening van zijn belastingschuld, volgt kwijtschelding van een eventuele restschuld. De Awir staat op dit moment niet toe dat kwijtschelding wordt verleend (artikel 31bis Awir). Onder de huidige regeling kan in voorkomende omstandigheden worden besloten dat een eventuele (rest)schuld niet actief wordt ingevorderd. Een besluit om geen verdere invorderingsmaatregelen te nemen wordt met een beschikking kenbaar gemaakt. In de praktijk wordt altijd de voorwaarde opgenomen dat de schuld hierna nog kan worden verrekend met aan de schuldenaar eenmalig uit te betalen teruggaven van toeslagen of belastingen, gedurende een periode van drie jaar.¹⁵⁶ Met de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen is ingevolge artikel IV, onderdelen F en H, van die wet voorzien in een wettelijke grondslag voor kwijtschelding in de Awir. Door deze wettelijke grondslag wordt ook kwijtschelding van toeslagschulden mogelijk. Kwijtschelding van toeslagschulden wordt dan mogelijk wanneer is voldaan aan de voorwaarden van de nog op te stellen ministeriële regeling. De wettelijke grondslag voor kwijtschelding zal op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Om te voorkomen dat de Dienst Toeslagen al kwijtschelding dient te verlenen op grond van de Awb is in artikel 31bis Awir opgenomen dat de Dienst Toeslagen het bedrag van een terugvordering (inclusief rente, kosten en bestuurlijke boete) niet kan kwijtschelden. Artikel 31bis Awir zal komen te vervallen op het moment dat de ministeriële regeling in werking treedt.¹⁵⁷ Gelet op het volle IV-portfolio van de Belastingdienst (waaronder de moderniseringsopgave van inningsystemen) moet worden bezien in welk tempo ontwikkelingen in de automatisering kunnen worden gerealiseerd en of er voor kleine aantallen een handmatig proces kan worden ingericht en zo ja, per wanneer.

IV. De rechtsbescherming via de fiscale rechter

¹⁵⁵ Op de rechtsbescherming wordt ingegaan in onderdeel IV.

¹⁵⁶ Artikel 79.9. LI 2008.

¹⁵⁷ Kamerstukken II 2020/21, 35574, nr. 3, p. 34. Artikel 31bis Awir hangt ook samen met de beoogde wijziging van artikel 4:94a Awb. Deze laatste bepaling betreft de *lex generalis* voor het kwijtschelden van bestuursrechtelijke geldschulden.

Bij de totstandkoming van de Awir is de keuze gemaakt om de Awb rechtstreeks van toepassing te laten zijn op de Awir. Hierdoor is het open stelsel van bezwaar en beroep dat geldt op basis van de Awb, alsmede de Awb-rechtsgang van toepassing op beschikkingen van uitbetalingen en de invordering van toeslagen.¹⁵⁸

Dit houdt in dat een burger die zich niet kan verenigen met een beschikking van de Dienst Toeslagen bezwaar kan maken. Wanneer een burger het niet eens is met de uitspraak op het bezwaarschrift is beroep bij de bestuursrechter mogelijk. Hierna is – als laatste instantie – hoger beroep mogelijk bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

Met de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt beoogd om de invorderingswet- en regelgeving bij de invordering van belasting- en toeslagschulden te stroomlijnen. Om de rechtsbescherming te stroomlijnen regelt de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 dat de fiscale rechter¹⁵⁹ bevoegd wordt ten aanzien van geschillen over uitstel en kwijtschelding van zowel belasting- als toeslagschulden.¹⁶⁰ Voorts wordt de fiscale rechter als gevolg van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 ook bevoegd ten aanzien van geschillen die betrekking hebben op het opschorten of afzien van uitbetalingen van toeslagen.

Dit betekent dat wanneer een burger zich niet kan verenigen met een uitstel- of kwijtscheldingsbeschikking of een geschil aanhangig wil maken in verband met het opschorten of afzien van een uitbetaling, zich met een bezwaarschrift kan wenden tot de ontvanger. Wanneer een burger zich niet kan verenigen met de uitspraak van de ontvanger, kan hij in eerste aanleg beroep instellen bij de rechtbank. Hierna is desgewenst hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof en tot slot kan men zich met een beroep in cassatie wenden tot de Hoge Raad.

De wijziging van de rechtsbescherming wordt gerealiseerd doordat de ontvanger ook voor toeslagen het bevoegde bestuursorgaan wordt.

Met ingang van 1 januari 2027 treedt artikel XIII, onderdelen C, onder 1, en D, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 in werking.¹⁶¹ Vanaf dat moment beslist de ontvanger derhalve bij voor bezwaar vatbare beschikking op een verzoek tot uitstel van betaling of kwijtschelding van belastingschulden.

Het stroomlijnen van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden is een logisch gevolg wanneer de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan wordt voor het uitbetalen en de invordering van zowel belastingen als toeslagen. Als gevolg van de ontvlechting is het niet langer logisch dat de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan wordt voor zowel de invordering van belastingschulden als de terugvordering van toeslagen. Nu voorgesteld wordt om de debiteurgerichte betalingsregeling niet in werking te laten treden, is het ook niet langer logisch om de rechtsbescherming voor toeslagschulden te wijzigen.

Bovendien bestaat de rechtsbescherming bij de Dienst Toeslagen in alle gevallen al uit bezwaar, beroep bij de bestuursrechter en hoger beroep bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Dit maakt dat een modernisering, waarbij afscheid wordt genomen van het administratief beroep, voor de Dienst Toeslagen niet nodig is. Tevens zou deze wijziging met zich brengen dat uitsluitend voor deze processen

¹⁵⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 7, p. 4.

¹⁵⁹ Het gaat hierbij om de bestuursrechter bij de rechtbank (in eerste aanslag), het gerechtshof (in hoger beroep) en de Hoge Raad (in cassatie).

¹⁶⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 5.

¹⁶¹ Stb. 2025, 23.

(uitstel en kwijtschelding) een andere vorm van rechtsbescherming gaat gelden. Dit maakt het voor burgers onduidelijker dan de thans geldende situatie.

V. Uitbreiding van de verrekeningsmogelijkheden

Na inwerkingtreding van de betreffende onderdelen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt er bij verrekeningen niet langer een onderscheid gemaakt tussen belastingen en toeslagen. Er zijn concreet twee wijzigingen ten opzichte van het bestaande systeem. De eerste is dat openstaande schulden gedurende een betalingsregeling niet langer worden verrekend met lopende voorschotten en voorlopige teruggaven. Onder het bestaande regime van toeslagen is verrekening met termijnbedragen toegestaan indien en voor zover deze worden aangewend voor de aflossing van een toeslagschuld door middel van een maatwerkbetalingsregeling¹⁶².¹⁶³ Nieuw ten opzichte van het bestaande regime is verder dat buiten een betalingsregeling om niet alleen een toeslagschuld, maar ook een belastingschuld verrekend kan worden met lopende voorschotten op toeslagen.

1. Openstaande schulden worden gedurende een betalingsregeling niet langer verrekend met lopende voorschotten en voorlopige teruggaven.

In het geval van bestuursrechtelijke geldschulden is verrekening slechts mogelijk wanneer in deze bevoegdheid bij wettelijk voorschrift is voorzien.¹⁶⁴ De ontvanger is ten aanzien van een belastingschuldige bevoegd om uit te betalen en te innen bedragen ter zake van rijksbelastingen¹⁶⁵ met elkaar te verrekenen.¹⁶⁶ De ontvanger bepaalt zelf of hij al dan niet tot verrekening overgaat. Verzoekt een belastingschuldige om een teruggaaf of een ander uit te betalen bedrag te verrekenen met een openstaand bedrag, dan moet de ontvanger dit verzoek inwilligen.¹⁶⁷ Hoewel de wet ruimte biedt om het uit te betalen bedrag automatisch te verrekenen met aanslagen die (nog) niet invorderbaar zijn, wordt dit in beginsel niet gedaan door de ontvanger.¹⁶⁸

Bij een betalingsregeling geldt het beleid dat de ontvanger, in beginsel, tijdens een betalingsregeling belastingteruggaven en andere teruggaven verrekent met de openstaande belastingschuld. Als er aanleiding toe is, kan de ontvanger afzien van het verrekenen van bepaalde teruggaven. Een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting over het lopende jaar wordt, tenzij anders is overeengekomen, niet verrekend met een belastingschuld waarvoor een betalingsregeling is verleend.¹⁶⁹

De Dienst Toeslagen is bevoegd tot verrekening van een door de burger verschuldigd bedrag aan terugvordering met een aan hem uit te betalen tegemoetkoming of voorschot daarop. Dit ongeacht de inkomensafhankelijke regeling die het betreft en ongeacht het berekeningsjaar. De Dienst Toeslagen is

¹⁶² Een betalingsregeling die is toegesneden op basis van de betalingscapaciteit van de schuldenaar, artikel 79.8 LI 2008.

¹⁶³ Buiten een betalingsregeling om kan de Dienst Toeslagen betaling van de terugvordering bewerkstelligen door middel van de maatregel 'Toeslagverrekening zonder kosten' (TZK maatregel). De Dienst Toeslagen verrekent dan de terugvordering met een aan belanghebbende maandelijks uit te keren voorschotbedrag. Zie artikel 79.5c LI 2008.

¹⁶⁴ Artikel 4:93, eerste lid, Awb.

¹⁶⁵ En andere belastingen en heffingen voor zover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen.

¹⁶⁶ Artikel 24 IW 1990.

¹⁶⁷ Artikel 24.1 LI 2008.

¹⁶⁸ Artikel 24.3 LI 2008.

¹⁶⁹ Artikel 25.4.3 LI 2008.

ook bevoegd om te verrekenen met een uit te betalen voorlopige aanslag inkomstenbelasting.¹⁷⁰ De Dienst Toeslagen verrekent niet wanneer de betaaltermijn nog niet is verstreken.¹⁷¹ Ook hier ligt het initiatief tot verrekening bij de Dienst Toeslagen. Een burger kan verzoeken om over te gaan tot verrekening. In tegenstelling tot belastingschulden is de Dienst Toeslagen niet verplicht om dit verzoek op te volgen.¹⁷² Bij een verrekening met voorschotten moet de Dienst Toeslagen rekening houden met de beslagvrije voet van de burger.¹⁷³ Om die reden vindt de verrekening in het kader van de standaardbetalingsregeling niet meer plaats.¹⁷⁴ De Dienst Toeslagen kan ook een betalingsregeling toestaan die is toegesneden op basis van de betalingscapaciteit van de schuldenaar, een maatwerkbetalingsregeling.¹⁷⁵ Dit is echter alleen mogelijk op basis van een verzoek van de schuldenaar. In de praktijk wordt verrekening in de maatwerkregeling ook alleen op verzoek van de burger toegepast. Een uitbreiding van mogelijkheden om bij de betalingsregeling te verrekenen is niet wenselijk; de burger wordt duidelijkheid en regelmaat geboden door in beginsel niet te verrekenen bij de betalingsregeling, zodat hij conform de afspraak de termijnbedragen zelf aflost.

2. Buiten een betalingsregeling om kan niet alleen een toeslagschuld, maar ook een belastingschuld verrekend worden met lopende voorschotten op toeslagen.

Met de inwerkingtreding van de betreffende onderdelen van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 wordt er bij verrekeningen niet langer een onderscheid gemaakt tussen belastingen en toeslagen en wordt verrekenen over en weer mogelijk. Dit is een logisch gevolg wanneer de ontvanger bevoegd is voor zowel de invordering van belasting- en toeslagschulden. Dan is er immers een vordering op hetzelfde bestuursorgaan waaraan een betaling verschuldigd is. Als gevolg van de ontvlechting is het niet langer vanzelfsprekend dat de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan wordt voor zowel de invordering van belasting- als toeslagschulden. Hierdoor is het onlogisch om belastingen en toeslagen over en weer te kunnen verrekenen.

VI. De toekenning van preferentie voor toeslagschulden

Bij de inning van belastingschulden geniet de ontvanger een voorrecht, het fiscale voorrecht. Het fiscale voorrecht houdt in dat de ontvanger een voorrecht heeft op alle goederen van de belastingschuldige.¹⁷⁶ Het fiscale voorrecht is van belang wanneer verschillende schuldeisers gelijktijdig hun vorderingen op een gezamenlijke schuldeiser willen verhalen. Dit voorrecht komt in rang ná een (eventueel) hypotheek- en pandrecht.¹⁷⁷ Het fiscale voorrecht gaat voorts boven alle andere voorrechten, tenzij dit wettelijk anders is bepaald.¹⁷⁸ De ontvanger behoudt het fiscale voorrecht indien het faillissement van de belastingschuldige

¹⁷⁰ Deze bevoegdheid kan alleen worden gebruikt wanneer de ontvanger de teruggaaf niet met belastingschulden wil verrekenen. Artikel 79.5 LI 2008.

¹⁷¹ Artikel 30 Awir.

¹⁷² Artikel 79.5 LI 2008.

¹⁷³ Ook bij deze verrekening kan herstel plaatsvinden wanneer de beslagvrije voet wordt aangetast. Artikel 4:94, vierde lid, Awb en artikelen 79.5a en 79.5b LI 2008.

¹⁷⁴ Stcrt. 2023, 34571. Met uitzondering van verrekening op verzoek.

¹⁷⁵ Verrekening met termijnbedragen is toegestaan wanneer deze worden aangewend voor de aflossing van de maatwerkbetalingsregeling artikel 79.6 LI 2008.

¹⁷⁶ Artikel 21, eerste lid, IW 1990.

¹⁷⁷ Artikel 3:279 BW.

¹⁷⁸ Zie voor uitzonderingen onder meer artikel 21, tweede lid, IW 1990 en titel 8:3, afdelingen 3 en 4, BW.

wordt uitgesproken of de schuldsanering natuurlijke personen op de belastingschulden van toepassing wordt verklaard.¹⁷⁹

De Awir kent de Dienst Toeslagen geen bevoorrechte positie toe bij de terugvordering van een te veel uitbetaalde toeslag. Bij de totstandkoming van de Awir hanteerde de wetgever als vertrekpunt harmonisatie van de destijds bestaande regelingen.¹⁸⁰ Bij die regelingen, te weten de Huursubsidiewet en de Wet kinderopvang, was geen sprake van een bevoorrechte positie voor de uitvoeringsorganisatie bij het terugvorderen van de te veel uitbetaalde tegemoetkoming. Gelet daarop heeft de wetgever in de Awir geen voorrecht opgenomen. Voorts overwoog de wetgever dat de omstandigheid dat de Belastingdienst zorg zou gaan dragen voor de invordering van de terugvorderingsbeschikkingen onvoldoende was om bij de invordering van toeslagschulden – net als bij een belastingschuld – een bevoorrechte positie toe te kennen.¹⁸¹

De wetgever maakt met de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 de invordering van toeslagschulden preferent door artikel 22 Awir te wijzigen. Deze wijziging is echter ingegeven vanuit het uitgangspunt en de wetssystematiek dat de ontvanger het bevoegde bestuursorgaan wordt voor de invordering van terugvorderingsbeschikkingen toeslagen. Gezien de ontvlechting van de Belastingdienst is het niet langer logisch om de ontvanger aan te wijzen als het bevoegde bestuursorgaan voor de uitbetaling en invordering van toeslagschulden. Derhalve voldoet de in de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 opgenomen wijziging van artikel 22 Awir niet meer om preferentie bij toeslagschulden mogelijk te maken.

In het kader van de herijking van de invorderingsstrategie Toeslagen is geconcludeerd dat Dienst Toeslagen geen preferente positie meer nastreeft.¹⁸²

Artikel XXIV

Artikel XXIV

Met de in artikel III, onderdeel C, voorgestelde wijziging van artikel 28 Wet LB 1964 wordt geregeld dat de mogelijkheid voor de inspecteur om de verplichting tot het doen van eerstedagsmeldingen op te leggen wordt afgeschaft. Het is in dat kader de bedoeling dat de systemen van de Belastingdienst om eventuele eerstedagsmeldingen nog te kunnen verwerken, per 1 januari 2027 kunnen worden afgesloten. Om die reden wordt tevens voorgesteld dat eventueel nog voor 1 januari 2027 opgelegde verplichtingen tot het doen van een eerstedagsmelding vanaf 1 januari 2027 niet meer hoeven te worden nagekomen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat vóór die datum opgelegde sancties ter zake van het niet of niet tijdig zijn nagekomen van een verplichting tot het doen van een eerstedagsmelding van kracht blijven.

Artikel XXV

¹⁷⁹ Artikel 21, tweede lid, IW 1990.

¹⁸⁰ Kamerstukken II 2004/05, 29764, nr. 3, p. 1.

¹⁸¹ Kamerstukken II 2004/05, 29764, nr. 8, p. 105.

¹⁸² Kamerstukken II 2025/26, 36708, nr. 62, blg-blg-1229124, p. 8.

Artikel XXV (evaluatiebepaling)

De Minister van Financiën is op grond van het voorgestelde artikel XXV gehouden de Staten-Generaal uiterlijk drie jaar na de inwerkingtreding van de artikelen XV, onderdelen B en D, XVI, onderdelen B en D, en XVII, onderdelen A en C, van deze wet een verslag toe te zenden aan de Staten-Generaal over de effecten van de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen. Deze evaluatie dient als onderbouwing voor de afweging of een vergelijkbare wijziging ook mogelijk en uitvoerbaar is voor decentrale belastingen. Hiermee wordt ook uitvoering gegeven aan de toezegging die is gedaan in de brief van 6 juli 2023.¹⁸³

De evaluatie vloeit voort uit de keuze om de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding vooralsnog uitsluitend van toepassing te laten zijn op rijksbelastingen. Doorwerking naar decentrale belastingen is op dit moment niet opportuun, vanwege de aanzienlijke uitvoeringsgevolgen, met name voor de rechtspraak. Tegelijkertijd wordt onderkend dat het op termijn wenselijk is om ook voor de decentrale belastingen de rechtsbescherming te wijzigen en deze hiermee te uniformeren, mits dit uitvoerbaar is.

Het evaluatieverslag zal daarom niet alleen ingaan op de effecten van de gewijzigde rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen, maar ook inzicht bieden in de uitvoerbaarheid van een overeenkomstige wijziging van de rechtsbescherming bij decentrale belastingen. Dit vereist onder meer inzicht in het aantal verzoeken en administratieve beroepschriften dat door decentrale overheden wordt ontvangen. Daarnaast zullen de effecten van de wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van rijksbelastingen moeten worden gezien met inachtneming van de verschillen tussen rijksbelastingen en decentrale belastingen.

Tot slot moet in overleg met de rechtspraak worden verkend of er voldoende ruimte is om uitvoering te geven aan een dergelijke wijziging van de rechtsbescherming voor decentrale belastingen.

Deze elementen tezamen moeten een beeld geven van de uitvoerbaarheid van een wijziging van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen. Deze evaluatie vormt daarmee een essentiële tussenstap in een zorgvuldige en gefaseerde versterking van de rechtsbescherming bij uitstel van betaling en kwijtschelding.

Artikel XXVI

Artikelen XXVI, XXVII en XXVIII (overgangsrecht)

Op grond van de voorgestelde artikelen 232da en 232ea van de Provinciewet, de voorgestelde artikelen 254a en 255a van de Gemeentewet en de voorgestelde artikelen 143a en 144a van de Waterschapswet blijft de huidige rechtsbescherming - administratief beroep - gelden voor de decentrale belastingen (zie de artikelen XV, onderdelen B en D, XVI, onderdelen B en D, en XVII, onderdelen A en C). Voorgesteld wordt deze bepalingen te laten vervallen op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip (zie artikelen XV, onderdelen C en E, XVI, onderdelen C en E, en artikel XVII, onderdelen B en D, in samenhang met artikel

¹⁸³ Kamerstukken II 2022/23, 31066, nr. 1268.

XXIX, tweede lid). Daarmee wordt de mogelijkheid tot administratief beroep beëindigd. Vanaf dat moment staat bezwaar open tegen besluiten van de decentrale invorderingsambtenaar over uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen.

Om de rechtszekerheid te waarborgen wordt overgangsrecht voorgesteld ter zake van de decentrale belastingen. Als gevolg hiervan is voor reeds gegeven beschikkingen, dat wil zeggen beschikkingen die zijn gedagtekend vóór het bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip waarop de huidige rechtsbescherming voor de decentrale belastingen komt te vervallen, het recht – waaronder ook beleidsregels en andere toepasselijke regelgeving – van toepassing zoals dat luidde op de dag voorafgaand aan dat tijdstip. Dat betekent dat tegen beschikkingen die gedagtekend zijn vóór dat tijdstip de mogelijkheid tot administratief beroep open blijft staan, het administratief beroepsorgaan bevoegd blijft om op deze administratief beroepschriften te beslissen, en dat hierbij de regels van toepassing zijn zoals die luiden vóór dat tijdstip. Hiermee wordt voorkomen dat lopende of net afgeronde procedures onder twee verschillende regimes vallen, en wordt een ordentelijke en consistente afhandeling van de bestaande zaken gewaarborgd. Voorgesteld wordt dat op hetzelfde bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip ook de vermeldingen van de artikelen 232da en 232ea van de Provinciewet, de artikelen 254a en 255a van de Gemeentewet, en de artikelen 143a en 144a van de Waterschapswet in artikel 1 van bijlage 2 bij de Algemene wet bestuursrecht komen te vervallen. Daarmee wordt bewerkstelligd dat beroep bij de fiscale rechter kan worden ingesteld tegen besluiten over uitstel van betaling en kwijtschelding van decentrale belastingen. Voor wijzigingen van bijlage 2 bij de Awb bevat artikel 11:3 van die wet permanent overgangsrecht, dat uitgaat van eerbiedigende werking. Het gevolg hiervan is dat tegen besluiten inzake uitstel van betaling of kwijtschelding van decentrale belastingen die zijn bekendgemaakt vóór de inwerkingtreding van het eerdergenoemde koninklijke besluit niet alsnog beroep bij de fiscale rechter mogelijk wordt.

Artikel XXIX

Artikel XXIX (inwerkingtreding)

Dit artikel regelt de inwerkingtreding. Voor een aantal wijzigingen is voorzien in een inwerkingtreding met terugwerkende kracht of met een latere ingangsdatum, overgangsrecht of een afwijkende volgorde. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Staatssecretaris van Financiën,