

Vergaderjaar 2017–2018

- 
- |               |   |
|---------------|---|
| <b>34 785</b> | <b>Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2018)</b>                                     |
| <b>34 786</b> | <b>Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018)</b>                       |
| <b>34 787</b> | <b>Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 en enkele andere wetten (Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling)</b> |

**Nr. 15**

## **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 2 november 2017

In deze brief treft u de schriftelijke antwoorden aan op een deel van de vragen die zijn gesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 30 oktober 2017 over het pakket Belastingplan 2018. De vragen over het wetsvoorstel afschaffing landbouwregeling zijn mede namens de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit beantwoord. Aanstaaende maandag, op 6 november 2017, zal op de resterende vragen een mondeling antwoord volgen. Hierbij zal ik in ieder geval ingaan op de thema's inkomensbeleid, de aanscherping van de definitie van geneesmiddelen, de wijziging van de kansspelbelasting, de aanpassing van de tariefbepalingen in de omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen, het overgangsrecht in de landbouwregeling en de wijzigingen in de schenken en erfbelasting.

Een aantal leden heeft tijdens het wetgevingsoverleg vragen gesteld die geen directe relatie hebben met het pakket Belastingplan 2018 zoals dat nu voorligt. De vragen die geen relatie hebben met de onderwerpen uit het pakket Belastingplan 2018, die vanzelfsprekend een antwoord krijgen, zal ik door middel van een afzonderlijke brief beantwoorden. Ik sluit hierbij aan bij de lijn die mijn ambtsvoorganger in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Belastingplan 2018 uiteen heeft gezet (Kamerstuk 34 785, nr. 6). Het ligt voor de hand deze brief na afronding van het parlementaire traject van het pakket Belastingplan 2018, begin 2018, aan uw Kamer te sturen.

## **Belastingplan 2018**

### *Inkomensbeleid*

De heer Edgar Mulder vraagt waarom er bij de ouderenkorting, in tegenstelling tot de algemene heffingskorting en de arbeidskorting, geen sprake is van een geleidelijke inkomensafhankelijke afbouw. De ouderenkorting bestaat sinds 2001 en heeft inkomensondersteuning voor ouderen met een laag inkomen tot doel. In 2001 bedroeg de ouderenkorting € 236. Sinds 2001 is het (hoge) bedrag van de ouderenkorting bijna ieder jaar verhoogd, maar de systematiek waarbij de ouderenkorting vanaf een bepaald verzamelinkomen volledig (tot het jaar 2013) of voor een groot deel (vanaf het jaar 2013) vervalt, is nooit aangepast. In 2018 is het voorziene hoge bedrag van de ouderenkorting € 1.418. Dit bedrag is een stuk hoger dan de oorspronkelijke € 236 waardoor een geleidelijke afbouw inmiddels voor de hand ligt. In het regeerakkoord is dan ook een geleidelijke afbouw van de ouderenkorting aangekondigd. Zoals ik bij de aanvang van het wetgevingsoverleg heb aangegeven, zal bij nota van wijziging op het Belastingplan 2018 worden voorgesteld de ouderenkorting per 2019 met € 160 te verhogen en een geleidelijke inkomensafhankelijke afbouw te introduceren.

De heer Van Rooijen en de heer Nijboer hebben vragen gesteld over de niet-verzilvering van heffingskortingen. De heer Van Rooijen had het hierbij specifiek over ouderen die hun heffingskortingen niet kunnen verzilveren. De heer Nijboer suggereerde dat de niet-verzilvering een groot probleem is omdat het geld nu niet bij de mensen waarvoor het bedoeld is terechtkomt en vraagt om na te denken over oplossingen. Er zijn belastingplichtigen die hun heffingskortingen niet (geheel) kunnen verzilveren. Dit komt omdat het bedrag dat zij vóór toepassing van de heffingskortingen aan belasting verschuldigd zijn kleiner is dan het bedrag aan heffingskorting waar zij recht op hebben. Dit speelt voor niet AOW-gerechtigden met name bij de algemene heffingskorting en voor AOW-gerechtigden bij de ouderenkortingen. Ik zou dit echter niet als probleem willen bestempelen. Waar het om gaat is dat het kabinet oog heeft voor deze belastingplichtigen en deze zo nodig kan bereiken via het inkomensbeleid. Dit kan en gebeurt ook met andere instrumenten dan de heffingskortingen. Zo is bij het vormgeven van het inkomenspakket bij dit regeerakkoord, net als altijd bij het nemen van koopkrachtmaatregelen, rekening gehouden met niet-verzilvering van heffingskortingen. Daarom bestaat het inkomenspakket van dit kabinet niet alleen uit verhogingen van de heffingskortingen, maar ook uit uitgavenmaatregelen. Zo hebben mensen met een laag inkomen, waaronder personen met een uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet (AOW) zonder of met een klein aanvullend pensioen, voordeel van het verhogen van de zorgtoeslag en het afschaffen van de harde inkomensgrens in de huurtoeslag. Daarnaast hebben ouderen vaker meer nettovermogen boven de huidige bedragen van het heffingsvrije vermogen dan andere groepen, en profiteren zij dus vaker van de verhoging van het heffingsvrije vermogen in box 3.

De heer Edgar Mulder vraagt waarom er reparatiemaatregelen voor uitkeringsgerechtigden worden getroffen, maar waarom er niet is gekozen de sterk oplopende marginale druk aan te pakken. Daarnaast vraagt de heer Edgar Mulder waarom het verschil in belastingdruk tussen alleenstaanden en samenwonenden vergroot wordt en waarom de algemene ouderenkorting verhoogd wordt, maar de alleenstaande ouderenkorting verlaagd wordt. Het vorige kabinet heeft al voor de presentatie van de miljoenennota de keuze gemaakt om voor 2018 de koopkracht van uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden te repareren. Dit omdat deze groepen er als enigen op achteruit dreigden te gaan in besteedbaar

inkomen. Voor ouderen is gekozen om de ouderenkorting fors te verhogen, en de alleenstaande ouderenkorting een klein beetje te verlagen. Dit omdat alleenstaande ouderen er in de koopkrachtplaatjes een stuk beter voorstonden dan paren. Overigens hebben alleenstaande ouderen ook recht op de ouderenkorting en profiteren zij daarom ook van de verhoging hiervan. Het kabinet staat achter deze reparatie en de invulling van deze reparatie waarbij naar het gehele koopkrachtbeeld gekeken is. Er is in het regeerakkoord een duidelijke keuze gemaakt dat Nederlanders meer te besteden moeten krijgen. Omdat het kabinet ook inzet op «werk moet lonen» zullen vooral werkenden (met een middeninkomen) hiervan profiteren. Maar ook de andere groepen worden niet in de steek gelaten, zo wordt ook de zorgtoeslag verhoogd, de afbouw van de huurtoeslag verzacht, de algemene heffingskorting verhoogd en de ouderenkorting verhoogd. Hiermee worden ook uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden gesteund.

Dat de marginale druk in sommige situaties hoog is erkent het kabinet. Daar is ook oog voor geweest bij de totstandkoming van het regeerakkoord. Met name voor het inkomenstraject tussen de € 20.000 en € 40.000 zijn in het regeerakkoord maatregelen opgenomen om de in sommige gevallen te hoog oplopende marginale druk te verlagen. De belangrijkste zijn het «dakje» op de arbeidskorting, dit is een extra opbouwtraject in de arbeidskorting, de verzachting van de afbouw van de huurtoeslag en de nieuwe vormgeving van de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Deze maatregelen zorgen voor een lagere marginale druk over het inkomenstraject tussen de € 20.000 en € 40.000.

Naast dat dit kabinet in het regeerakkoord heeft afgesproken om de lasten voor alle huishoudens te verlichten is er ook aandacht voor het meer evenwichtig maken van de fiscale behandeling van verschillende huishoudentypes. Sommige huishoudens hebben meer voordeel van bepaalde maatregelen dan andere. Eenverdienerhuishoudens hebben relatief veel voordeel van de invoering van het tweeschijvenstelsel terwijl tweeverdieners weer aanvullend voordeel hebben van de hogere arbeidskorting (deze krijgen zij twee keer). Alleenstaanden hebben ook voordeel van deze maatregelen, maar relatief minder dan meerpersoonshuishoudens. Verder is het ook zo dat alleenstaanden minder vaak kinderen hebben, waardoor zij minder voordeel hebben van de intensiveringen in de kindregelingen.

#### *Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen*

De heer Nijboer vraagt met betrekking tot de 10%-regeling of het niet beter zou zijn om die te baseren op het gemis aan toeslagen in plaats van een stijging van het inkomen. De uitspraken van de Raad van State die de aanleiding vormen voor de voorgestelde herinvoering van de 10%-regeling hebben betrekking op de wijze waarop het toetsingsinkomen wordt vastgesteld over de periode van partnerschap of medebewonerschap voorafgaand aan het vertrek van de partner of medebewoner. Het gaat met name om het meetellen van inkomensstijgingen van de ex-partner of ex-medebewoner die zich hebben voorgedaan na hun vertrek. Met de voorgestelde 10%-regeling wordt het mogelijk gemaakt om dergelijke inkomensstijgingen buiten beschouwing te laten. Daarmee wordt de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) op het punt van de jaarinkomenssystematiek gericht aangepast. Het koppelen van het buiten beschouwing laten van de gevolgen van een scheiding of vertrek aan het verlies van (een percentage van) de toeslag maakt het voor de uitvoering ingewikkelder omdat er naast inkomenswijzigingen van de vertrokken partner of medebewoner, allerlei andere factoren zijn die de hoogte van de toeslag kunnen beïnvloeden. Bijvoorbeeld, als de

aanvrager verhuist naar een goedkopere huurwoning waardoor de huurtoeslag lager wordt.

Met betrekking tot de 10%-regeling vraagt mevrouw Leijten of de doelmatigheidsgrens van 10% echt nodig is en waarom de grens niet kan worden verlaagd. Zij vraagt zich af of het hanteren van een doelmatigheidsgrens strijd oplevert met het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR). Zoals ook eerder aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag is de doelmatigheidsgrens van 10% nodig voor de Belastingdienst/Toeslagen met het oog op de uitvoerbaarheid van de regeling. Naar schatting doen zich jaarlijks 100.000 tot 200.000 situaties voor waarin er sprake is van een scheiding of vertrek van een medebewoner. Als ook kleinere inkomensstijgingen van de vertrokken partner of medebewoner buiten beschouwing zouden kunnen blijven voor de bepaling van de hoogte van de toeslag, dan zou het aantal verzoeken om toepassing van de regeling enorm toenemen met alle gevolgen van dien voor de Belastingdienst/Toeslagen. Bovendien zou dit aanzienlijke consequenties hebben voor de uitvoering en zijn de budgettaire gevolgen voor de toeslagdepartementen ook groot. Naar de mening van het kabinet is het hanteren van een doelmatigheidsgrens van 10% niet in strijd met het IVBPR omdat het hanteren van deze grens vanwege de uitvoerbaarheid op zichzelf een legitiem doel is dat een onderscheid in de omvang van inkomensstijging rechtvaardigt.

#### *Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering*

De heer Omtzigt geeft aan dat het doorlenen van een externe lening via een financieringsmaatschappij binnen een groep in de praktijk zeer gebruikelijk is. De heer Omtzigt vraagt zich dan ook af waarom met het voorstel ongelijkheid wordt gecreëerd tussen directe en indirecte externe financiering. Om een beter beeld te krijgen bij de wenselijkheid van de voorgestelde maatregel, verzoekt de heer Omtzigt om de toepassing van de voorgestelde maatregel aan de hand van een voorbeeld inzichtelijk te maken. De heer Omtzigt vraagt voorts waarom onzakelijke transacties niet door fraus legis of herkwalificatie worden bestreden.

In het systeem van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) ligt besloten dat een belastingplichtige in beginsel financieringsvrijheid heeft.<sup>1</sup> Die vrijheid met betrekking tot de financiering gaat echter niet zo ver dat daardoor willekeurig de Nederlandse belastinggrondslag zou kunnen worden geërodeerd. Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 gaat in dat kader zogenoemde winstdrainage door renteaftrek binnen het concern tegen. Dat artikel heeft met name ten doel te voorkomen dat de Nederlandse belastinggrondslag wordt uitgehold door binnen concernverband zonder bedrijfseconomische redenen leningen te verstrekken aan een Nederlandse belastingplichtige in verband met een aantal specifiek opgesomde rechtshandelingen. De werkingssfeer van genoemd artikel 10a is beperkt tot situaties waarin potentieel sprake is van grondslaguit-holling en is grotendeels, maar niet uitsluitend, een codificatie van eerdere fraus-legisjurisprudentie. Bij een wettelijke antimisbruikbepaling, zoals artikel 10a van de Wet Vpb 1969, is in beginsel duidelijk in welke gevallen de regeling van toepassing is en hoe de bewijslastverdeling verloopt. Genoemd artikel 10a heeft dan ook meerwaarde naast de fraus-legisjurisprudentie.

Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 is van toepassing indien sprake is van een schuld «die rechtens dan wel in feite direct of indirect» is

<sup>1</sup> HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:224, r.o. 3.4 en HR 5 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1460, r.o. 3.1.3.

verschuldigd aan een verbonden lichaam. Artikel 10a, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 heeft, zo bevestigde de Hoge Raad<sup>2</sup>, mede betrekking op een schuld die rechtens is verschuldigd aan een verbonden lichaam maar feitelijk is verschuldigd aan een niet-verbonden lichaam (en vice versa). Een indirecte derdenlening die rechtens is verschuldigd aan een verbonden lichaam valt, anders dan een directe derdenlening, dus binnen het toepassingsbereik van de in dat artikel opgenomen renteaftrekbeperking. De voorgestelde wijziging brengt hierin geen verandering aan.

Als een schuld binnen het toepassingsbereik van het eerste lid van genoemd artikel 10a valt, komt de rente ter zake van die schuld bij het bepalen van de winst in beginsel niet in aftrek. Aftrek is echter toch mogelijk indien de belastingplichtige voldoet aan een van de tegenbewijsregelingen van het derde lid van artikel 10a van de Wet Vpb 1969. Ingevolge het derde lid, onderdeel a, van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 vindt de renteaftrekbeperking van het eerste lid van dat artikel geen toepassing als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan de schuld en aan de daarmee verbandhoudende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

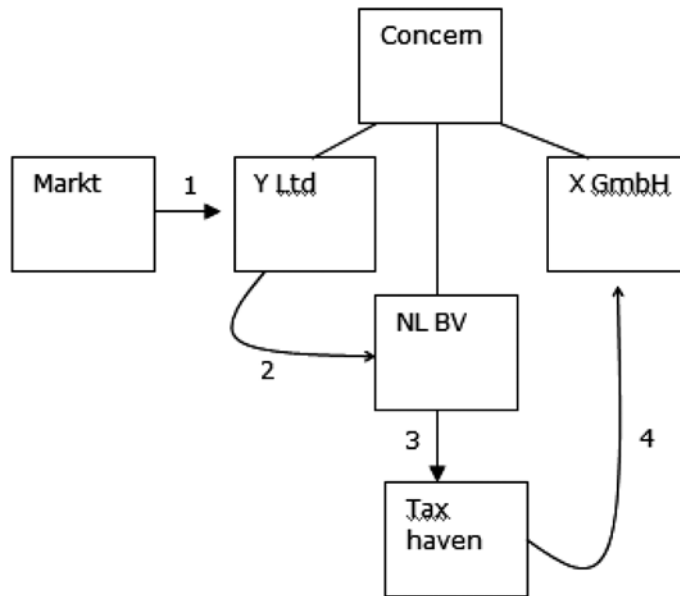
Bij het onderzoek naar de beweegredenen voor het verrichten van de rechtshandeling en het daartoe aangaan van de schuld geldt het hiervoor beschreven uitgangspunt dat een belastingplichtige keuzevrijheid heeft bij de vorm van financiering van een vennootschap waarin hij deelneemt. De omstandigheid dat een binnen een concern aangetrokken schuld feitelijk indirect afkomstig is van een derde sluit echter niet uit dat aan de met die schuld gefinancierde rechtshandeling in overwegende mate onzakelijke overwegingen ten grondslag kunnen liggen. Na de uitspraak van de Hoge Raad van 21 april 2017 kan dat echter niet meer afzonderlijk worden getoetst.

De in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregel beoogt de beweegredenen van een binnen de concern gefinancierde rechtshandeling alsnog afzonderlijk in de zakelijkheidstoets te betrekken, ongeacht of die financiering feitelijk indirect van een derde is opgenomen. De wenselijkheid van de voorgestane maatregel laat zich illustreren aan de hand van een vereenvoudigd voorbeeld, waarin feitelijk indirect van een bank wordt ingeleend, maar waarbij de rechtshandeling deel uitmaakt van een – uit zakelijke motieven bezien – overbodige omweg. Hierbij kan worden gedacht aan een winstgevende Nederlandse werkmaatschappij (NL BV) die binnen een internationaal concern is verbonden met onder meer een Duitse werkmaatschappij X GmbH en een Engelse Y Ltd.

---

<sup>2</sup> HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:640, r.o.2.4.3

Schematisch is de situatie dan als volgt:



Stel bij X GmbH, de in Duitsland gevestigde vennootschap, bestaat behoefte aan financiering, waarvoor het concern middelen uit de markt aantrekt door middel van Y Ltd. Y Ltd heeft de in de markt aangetrokken gelden niet rechtstreeks aan X GmbH verstrekt, maar heeft die gelden in de vorm van een geldlening aan de winstgevende werkmaatschappij in Nederland (NL BV) verstrekt. De geleende gelden zijn door NL BV aangewend voor een kapitaalstorting in een vennootschap in een laagbelastende jurisdictie. De aldus gestorte gelden zijn uiteindelijk door de laatstgenoemde vennootschap als vreemd vermogen ter beschikking gesteld aan X GmbH. Voor de geleiding via de winstgevende Nederlandse werkmaatschappij is gekozen vanwege doorslaggevend fiscale motieven, te weten het door de Nederlandse werkmaatschappij ten laste van haar winst kunnen brengen van de door haar aan Y Ltd verschuldigde rente.

Het kabinet acht het wenselijk dat in voorkomende gevallen de beweegredenen van de rechtens bij een verbonden lichaam gefinancierde rechtshandeling kunnen worden beoordeeld, ook als die financiering indirect afkomstig is van een derde. Zonder de voorgestelde wetsaanpassing zou de belastingplichtige in het bovengenoemde voorbeeld namelijk, op grond van het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017, succesvol een beroep kunnen doen op de dubbele zakelijkheidstoets door enkel aannemelijk te maken dat een schuld die rechtens is verschuldigd aan een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde. In dat geval heeft de belastingplichtige gelet op genoemd arrest aannemelijk gemaakt dat zowel aan de schuld als aan de daarmee gefinancierde rechtshandeling (in het voorbeeld de kapitaalstorting van NL BV in de vennootschap in de laagbelastende jurisdictie) in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De voorgestelde wetsaanpassing bewerkstelligt dat de belastingplichtige, ook in het geval van indirecte derdenfinanciering, de zakelijkheid van de rechtshandeling zelfstandig aannemelijk moet maken. Met de voorgestelde maatregel wordt de financieringsvrijheid van ondernemers in beginsel niet beperkt, behalve in gevallen waarin niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen aan zowel de schuld als de daarmee gefinancierde rechtshandeling. In die gevallen wordt de renteaftrek beperkt. De rente op een indirecte derdenlening die wordt aangewend voor een in genoemd artikel 10a

beschreven rechtshandeling komt in beginsel niet in aftrek, tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan de schuld aan het verbonden lichaam en aan de daarmee gefinancierde rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

#### *Uitvoering motie Van Vliet*

De heer Omtzigt vraagt om in te gaan op het nader NOB-commentaar, waarin onder andere een vraag is opgenomen over de uitvoering van de motie Van Vliet. De NOB vraagt om expliciet in de voorgestelde tekst van artikel 13d, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 tot uitdrukking te brengen dat hieronder ook de situatie valt dat het lichaam nog steeds met de belastingplichtige verbonden is. Bij nota van wijziging zal daartoe de tekst van genoemd tiende lid worden aangepast door de woorden «op enig tijdstip met de belastingplichtige verbonden is geweest» te vervangen door: met de belastingplichtige verbonden is of op enig tijdstip is geweest. Een soortgelijke aanpassing zal plaatsvinden met betrekking tot de voorgestelde tekst van artikel 15ac, achtste lid, onderdeel c, van de Wet Vpb 1969.

#### *Kansspelbelasting*

Mevrouw De Vries vraagt waarom in de wetgeving geen deadline is opgenomen voor de tijdelijke verhoging van de kansspelbelasting. De maatregel tot de tijdelijke tariefsverhoging van de kansspelbelasting is getroffen om de budgettaire derving die is ontstaan door de vertraging in het wetsvoorstel inzake kansspelen op afstand (KOA)<sup>3</sup> te dekken. De deadline voor de tijdelijke tariefverhoging is in de wetgeving daarom gekoppeld aan de inwerkingtreding van de wet KOA. De tijdelijke tariefverhoging vervalt dan ook automatisch op het moment dat de wet KOA effectief in werking treedt.

Mevrouw Leijten vraagt welke mogelijkheden het kabinet ziet om buitenlandse aanbieders mede verantwoordelijk te maken voor de derving van belastinginkomsten. In de Wet op de kansspelbelasting is het zo geregeld dat prijzen die zijn gewonnen bij buitenlandse kansspelen die via het internet worden gespeeld bij de spelers worden belast. Doordat de speler de belastingplichtige is, is het op dit moment niet mogelijk om gedeelde belastinginkomsten (mede) te verhalen op de buitenlandse aanbieder. Pas als de wet KOA in werking treedt wordt de buitenlandse aanbieder belastingplichtig.

#### *Aanscherping definitie geneesmiddelen*

Mevrouw De Vries vraagt naar mijn reactie op de verwachte uitvoeringsproblemen in verband met de overgangstermijn. Zoals eerder aangegeven in de memorie van toelichting en de nota naar aanleiding van het verslag, meent het kabinet dat het bedrijfsleven, door middel van de internetconsultatie maar ook op andere wijze, in een vroegtijdig stadium geïnformeerd is over de ophanden zijnde wetswijziging. Daarmee heeft het bedrijfsleven zich naar de mening van het kabinet tijdig kunnen voorbereiden op de wijziging. Ook het feit dat minder dan een jaar verstreken is sinds het arrest draagt daar aan bij. De wetswijziging brengt voor een groot deel de fiscale behandeling van geneesmiddelen en andere producten immers terug naar de situatie van voor het arrest van de Hoge Raad. Voor het overgrote deel van de producten heeft de wetswijziging daarnaast geen gevolgen. Hoewel de definitieve besluit-

<sup>3</sup> Het bij koninklijke boodschap van 24 juli 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand (Kamerstuk 33 996).



vorming in de Eerste Kamer pas eind van dit jaar plaatsvindt, kan het bedrijfsleven al eerder in kaart brengen wat de gevolgen voor hen zullen zijn. Aansluiting bij een handelsvergunning neemt de onzekerheid over het van toepassing zijnde btw-tarief weg en vereist geen ingewikkelde productbeoordelingen of IT-aanpassingen. Tot slot zou een overgangsregeling gepaard gaan met budgettaire derving, die gedekt zou moeten worden.

Mevrouw De Vries vraagt waarom voor de aftrek van geneesmiddelen als uitgaven voor specifieke zorgkosten niet wordt aangesloten bij de btw. De btw sluit voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief aan bij de registratie van producten als geneesmiddel. Dan gaat het over geneesmiddelen die binnen het basispakket verstrekt worden, maar ook over geneesmiddelen die daarbuiten vallen. Voorwaarde voor de aftrek van kosten van geneesmiddelen als uitgaven voor specifieke zorgkosten is dat deze verstrekt worden op voorschrift van een arts. Dat is nodig voor de inspecteur om te kunnen vaststellen dat de kosten voortvloeien uit ziekte of invaliditeit. Bovendien moet sprake zijn van kosten die voor rekening van de particuliere koper komen. Aansluiten bij de btw zou inhouden dat alle geregistreerde geneesmiddelen voor aftrek in aanmerking zouden komen, ook de niet-receptplichtige geneesmiddelen, zoals paracetamol. Daarmee zou de aftrek van kosten voor de huisapotheek weer grotendeels binnen de aftrek worden gehaald, terwijl er bewust voor gekozen is om deze generieke uitgaven van aftrek uit te sluiten. De benodigde relatie met ziekte of invaliditeit is dan geen vaststaand gegeven meer. Overigens ligt het – nog ongeacht de budgettaire consequenties van uitbreiding van het bereik van de regeling – voor de hand de regeling uitgaven voor specifieke zorgkosten aan te passen nu deze regeling onderdeel is van een verkenning om tot een andere – al dan niet fiscale – regeling te komen die beter gericht, beter uitvoerbaar en beter handhaafbaar is.

De heer Snels vraagt of het klopt dat medische hulpmiddelen, zoals middelen tegen hoesten, acne en diarree, door dit voorstel in het algemene btw-tarief komen en wat ik hiervan vind. Het klopt dat de voorliggende wijziging ertoe leidt dat het verlaagde btw-tarief niet kan worden toegepast op cosmetische, reinigende en verzorgende producten en andere farmaceutische producten, die verhandeld worden met een andere vergunning dan die als geneesmiddel. Dit betekent dat voor sommige producten tegen de kwalen die door de heer Snels zijn genoemd, geen verlaagd btw-tarief (meer) geldt. Dit zijn dus producten die niet over een handelsvergunning als geneesmiddel beschikken. Of deze producten momenteel wel onder het verlaagde btw-tarief vallen, is afhankelijk van de vraag of deze producten aan het zogenoemde aandienings- of toedieningscriterium van de Geneesmiddelenwet voldoen. Geregistreerde geneesmiddelen tegen de door de heer Snels genoemde kwalen blijven onder het verlaagde btw-tarief vallen.

De heer Snels vraagt of ik de mening deel dat het niet de bedoeling kan zijn dat producten duurder worden en de drempel voor consumenten hoger wordt om een product te kopen. Ik deel de mening van de heer Snels dat producten met een aangetoonde werkzame stof als geneesmiddel toegankelijk moeten blijven voor consumenten. Een consument moet er echter ook op kunnen vertrouwen dat een product dat zich voordoet als geneesmiddel tegen een bepaalde kwaal ook daadwerkelijk een genezende werking heeft. Het kabinet vindt het daarom belangrijk dat het verlaagde btw-tarief aansluit bij producten die op basis van de Geneesmiddelenwet als geneesmiddel in de handel mogen worden gebracht. De Geneesmiddelenwet garandeert dat de veiligheid en kwaliteit van producten die als geneesmiddelen worden verkocht, gewaarborgd is. Deze producten, waaronder alle kostbare geneesmid-



delen, blijven onder het verlaagde btw-tarief vallen. De prijsstelling van de diverse producten is een keuze van de fabrikant en in voorkomend geval de detailhandel. De toetsing van de producten door het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen draagt eraan bij dat het voor consumenten inzichtelijk is welke producten qua bestanddelen en werkingsmechanisme als geneesmiddel kwalificeren en welke niet. Consumenten kunnen bij bepaalde klachten kiezen voor in de detailhandel beschikbare geneesmiddelen of een zelfzorg medisch hulpmiddel. Dit betreft producten met een relatief lage detailhandelsprijs. In het ene geval zal het hulpmiddel effectiever zijn, in het andere geval het geneesmiddel. Naast de effectiviteit kan de consument zich ook laten leiden door de prijs. Het is aan de consument om deze keuze zelf te maken of zich daarbij te laten adviseren door bijvoorbeeld een drogist of apotheker.

De heer Van Weyenberg vraagt of het aanwezig zijn van een metabole, immunologische of farmacologische werking ingewikkelde medische termen zijn om aan te geven dat tandpasta en zonnebrandmiddelen hoogstwaarschijnlijk niet als geneesmiddel zullen worden erkend. Of tandpasta en zonnebrandcrème onder het nieuwe wetsvoorstel kwalificeren als geneesmiddel voor de btw is afhankelijk van de vraag of deze producten de procedure van de aanvraag van een handelsvergunning kunnen doorlopen en worden geregistreerd als geneesmiddel. In het overgrote deel van de gevallen, kwalificeren tandpasta en zonnebrandmiddel als cosmetica en niet als geneesmiddel. Er zijn echter bepaalde medische tandpasta's die een handelsvergunning als geneesmiddel hebben en dan dus onder het verlaagde btw-tarief (blijven) vallen.

Mevrouw Leijten vraagt of niet kan worden aangesloten bij geneesmiddelen die op recept worden gekocht en of dit in het digitale tijdperk echt niet mogelijk is. Zoals ook door mijn ambtsvoorganger aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag, acht ik het onderscheid in btw-tarief tussen geneesmiddelen welke wel en welke niet op medisch voorschrift worden verstrekt niet wenselijk. Dit zou in feite betekenen dat de arts de (beperkte) toepassing van het verlaagde btw-tarief bepaalt, terwijl dezelfde of vergelijkbare producten die zonder recept worden geleverd belast zijn met het algemene btw-tarief. De toepassing van het verlaagde tarief is dan beperkt tot leveringen door apotheken en omvat niet meer de levering geneesmiddelen via bijvoorbeeld drogistrijen. Door het btw-tarief en, bij veronderstelde doorberekening daarvan, de hoogte van de prijs van geneesmiddelen afhankelijk te stellen van het al dan niet vragen van een doktersconsult, kan een indirecte financiële dwang ontstaan om naar het spreekuur van de dokter te gaan. Ik vraag mij daarbij sterk af of bij deze wijze van afbakenen niet het rechtsbeginsel van fiscale neutraliteit wordt geschonden. Met dit onderscheidende criterium wordt exact hetzelfde product voor de btw immers anders behandeld. Zoals daarnaast ook eerder door mijn ambtsvoorganger aangegeven, is dit onderscheid in 1988 opgeheven, nadat in 1970 al de eerste bezwaren over het onderscheid waren uitgesproken. De bezwaren betroffen met name de administratief-technische moeilijkheden voor de apothekers. Deze administratief-technische moeilijkheden werden nog verder vergroot, doordat de lijst van UA-geneesmiddelen regelmatig wijzigde. Dit leverde een enorme tariefsproblematiek voor de geneesmiddelensector op. Ongeacht de digitale ontwikkelingen van de afgelopen decennia, zie ik niet in waarom deze bezwaren in de huidige tijd niet zouden gelden. Het kabinet heeft er daarom voor gekozen om niet aan te sluiten bij op doktersrecept verkrijgbare producten of producten die de zorgverzekeraar vergoedt.

Mevrouw Leijten vraagt of we kunnen afspreken dat de opbrengst van de maatregel terugvloeit naar de zorg. Het is niet mogelijk om de opbrengst

van de maatregel terug te laten vloeien naar de zorg. Dit heeft te maken met het feit dat er een scheiding is tussen de inkomsten en de uitgaven. Er wordt dan ook separaat over het lasten- en uitgavenkader besloten.

De heer Omtzigt vraagt om extra duidelijkheid welke producten straks wel of niet onder het verlaagde btw-tarief zullen vallen. De heer Omtzigt vraagt of mondwater straks een handelsvergunning krijgt en of straks alleen het mondwater van de kaakchirurg onder het verlaagde btw-tarief vallen. Voor mijn antwoord blijf ik bij het voorbeeld van mondwater dat de heer Omtzigt noemt. Of mondwater onder het verlaagde btw-tarief valt, is niet afhankelijk van de vraag of een product door de consument wordt verkregen bij de kaakchirurg, apotheek of drogist. Mondwater valt alleen onder het verlaagde btw-tarief als het product als geneesmiddel in de handel mag worden gebracht. De Geneesmiddelenwet kwalificeert producten niet op categorie producten, zoals de btw dat doet, maar individueel. Het College ter Beoordeling van Geneesmiddelen beoordeelt producten dan ook individueel. Hierdoor kan het zijn dat het ene mondwater met een aantoonbare metabole, immunologische of farmacologische werking als geneesmiddel kan worden geregistreerd, terwijl andere mondwaters zonder deze aantoonbare werking, niet als geneesmiddel geregistreerd staan.

De heer Bruins vraagt hoe groot het budgettaire belang van het verlaagde btw-tarief is inzake homeopathische middelen en hoe dit zich verhoudt tot reguliere geneesmiddelen en tot het totale budgettaire belang van de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Naar schatting is het budgettaire belang van de toepassing van het verlaagde btw-tarief op homeopathische middelen ongeveer € 5 miljoen. Voor 2018 wordt het budgettaire belang van het verlaagde tarief voor alle geneesmiddelen geraamd op € 1.804 miljoen. Het totale budgettaire belang van het verlaagde btw-tarief bedraagt ongeveer € 14,5 miljard volgens de Miljoenennota 2018.

#### *Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen*

De heer Van Weyenberg merkt over de btw-bepaling over zeeschepen terecht op dat een richtlijn door de lidstaten moet worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Een bepaling uit een richtlijn moet in alle lidstaten op gelijke wijze worden geïmplementeerd. De Europese Commissie ziet daarop toe, en kan een lidstaat uiteindelijk via het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) dwingen die implementatie correct uit te voeren. Over de implementatie van de btw-vrijstelling voor zeeschepen is in eerste instantie Frankrijk aangesproken door de Commissie. Na de veroordeling van Frankrijk door het HvJ EU heeft de Europese Commissie ook andere landen, waaronder Nederland, aangesproken op eenzelfde onjuiste implementatie van deze richtlijn-bepaling. Zo moet worden bereikt dat uiteindelijk alle lidstaten deze btw-bepaling op dezelfde wijze uitvoeren. Er is geen openbaar overzicht van lidstaten die in dit verband zijn aangesproken. Ik heb overigens geen enkele aanleiding te veronderstellen dat de Europese Commissie onwillige lidstaten niet uiteindelijk via het HvJ EU zal dwingen een onjuiste implementatie (alsnog) correct uit te voeren. Elke lidstaat zal als voorwaarde voor de vrijstelling in zijn nationale wetgeving moeten opnemen dat de bewuste schepen worden gebruikt voor de vaart op volle zee.

Een en ander neemt niet weg dat ook bij een correcte implementatie van de richtlijn vragen kunnen opkomen over de toepassing van een specifieke richtlijn-bepaling in de uitvoeringspraktijk. Om een zo uniform

mogelijke toepassing van de bepalingen van het unierecht te bereiken, kunnen vragen op het uitvoerende vlak door de Europese Commissie of door lidstaten worden voorgelegd aan het op grond van de richtlijn ingestelde BTW-Comité (Comité). Zo zijn ter zake van de bepaling met betrekking tot de btw-vrijstelling voor zeeschepen voor de vaart op volle zee aan het Comité de vragen voorgelegd hoe in de uitvoeringspraktijk moet worden omgegaan met het begrip volle zee, en wanneer er nog van uit mag worden gegaan dat een schip wordt gebruikt voor de vaart op volle zee, en dus valt onder de vrijstelling. Wat betreft het begrip volle zee heeft het Comité als richtsnoer afgegeven dat daarmee wordt bedoeld op alle zeeën buiten de 12-mijlszone van een land. Bij de totstandkoming van dat richtsnoer heeft het Comité zich mede gebaseerd op de definities van de zogenoemde Conventie van Montego Bay over het internationale zeerecht.<sup>4</sup>

Wat betreft de vraag van de heer Van Weyenberg wanneer een schip nog wordt gebruikt voor de vaart op volle zee en dus onder de vrijstelling valt, heeft het Comité het richtsnoer afgegeven, dat het daarvoor in de uitvoeringspraktijk voldoende is dat het desbetreffende schip nagenoeg geheel wordt gebruikt voor de vaart op volle zee. Belangrijke overweging van het Comité was dat uitzonderingen op het uitgangspunt dat btw moet worden geheven naar het algemene tarief, of het nu gaat om een vrijstelling, een verlaagd tarief of een nultarief, ingevolge de jurisprudentie van het HvJ EU strikt moeten worden uitgelegd. Een al te strikte toepassing zou de vrijstelling echter onmogelijk maken, omdat de zeeschepen niet voortdurend op de volle zee kunnen varen. De heer Van Weyenberg vraagt in dit verband of de btw-vrijstelling ook nog kan worden toegepast wanneer een schip voor ten minste 70% wordt gebruikt voor de vaart op volle zee, zoals Italië dat schijnt te doen. Ik neem deze suggestie serieus en heb daarom contact opgenomen met de diensten van de Europese Commissie om na te gaan of de interpretatie van de btw-richtlijn deze ruimte biedt. Ik hoop uw Kamer daarover tijdens het wetgevingsoverleg te kunnen informeren. Daarbij merk ik op voorhand wel op, dat een dergelijke versoepeling geen soelaas biedt voor de problematiek van de veerdiensten naar de Waddeneilanden omdat de veerboten ook niet voor ten minste 70% worden gebruikt voor de vaart op volle zee.

De heer Van Weyenberg vraagt ook naar de btw-heffing over veerdiensten in andere lidstaten van de EU. De basisregeling in de EU is dat er btw wordt geheven over deze diensten naar het algemene btw-tarief, maar dat de lidstaten die dat willen ook een verlaagd tarief over veerdiensten mogen toepassen. Dit beeld wordt echter sterk vertroebeld door bestaande uitzonderingsbepalingen voor specifieke lidstaten, die andere lidstaten niet kennen. Het btw-tarief voor veerdiensten in de EU is daardoor zeker niet eenduidig, merk ik in de richting van de heer Van Weyenberg op. Zo mogen de lidstaten die op 1 januari 1978 een vrijstelling verleenden voor veerdiensten, die vrijstelling blijven toepassen onder de op die datum daar bestaande voorwaarden. Dat kan gaan om een vrijstelling met of zonder recht op aftrek van voorbelasting. Dit laatste geldt bijvoorbeeld voor Denemarken, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van mevrouw De Vries. Ook Nederland heeft in een beleidsbesluit goedgekeurd dat de veerdiensten naar de Wadden gebruik mogen maken van een dergelijke vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting.<sup>5</sup> Veerdiensten kunnen er echter in Nederland ook voor kiezen gebruik te maken van de wettelijke regeling waarbij ze over de tickets de btw naar het verlaagde tarief van 6% in rekening brengen, waardoor zij

<sup>4</sup> Verdrag van de Verenigde Naties inzake het recht van de zee, Montego-Bay, 10 december 1982.

<sup>5</sup> Besluit van 20 december 2002, CPP 2002/3638M.

recht verkrijgen op aftrek van de voorbelasting. Voor de lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden tot de EU heeft de richtlijn soortgelijke uitzonderingsbepalingen. Zo hebben Portugal, Finland, Zweden, Tsjechië, Estland, Cyprus, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Slovenië, Slowakije, Bulgarije, Roemenië en Kroatië ook het recht om een op de datum van hun toetreding geldende vrijstelling van bepaalde personenvervoersdiensten te blijven handhaven. In hoeverre die diensten ook bestaan in veerdiensten in de onderscheiden landen, en of die dan nog worden toegepast op dit moment is niet altijd duidelijk.

Naar aanleiding van de vraag van mevrouw De Vries merk ik op dat in het Comité geen mogelijke uitzonderingen op de richtlijn of overgangsregeling worden ingebracht. Daarvoor is een voorstel van de Europese Commissie tot wijziging van de richtlijn noodzakelijk.

In antwoord op de vraag van mevrouw De Vries merk ik verder op dat de prijzen van de veerdiensten inderdaad niet zomaar verhoogd mogen worden. Conform de concessie mag de concessiehouder een tariefwijziging pas doorvoeren als de concessieverlener daarmee instemt. De procedure daarbij is dat de concessiehouder een voorstel tot tariefwijziging opneemt in het vervoerplan voor het volgende jaar. Bij de (jaarlijkse) verhoging gaat het in beginsel maximaal om het door het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat vastgestelde indexeringspercentage. Indien de voorgestelde tariefwijziging dit percentage overschrijdt, dient de concessiehouder hiervoor een expliciet verzoek in te dienen en dient hij deze overschrijding te motiveren en te voorzien van financiële informatie. In de concessie is expliciet vermeld dat de gevolgen van wijzigingen in wet- en regelgeving voor rekening en risico zijn van de concessiehouder. Ook wordt het advies van consumentenorganisaties en decentrale overheden bij de besluitvorming betrokken.

Verder vraagt mevrouw De Vries of het klopt dat een rederij heeft aangegeven de btw niet te zullen doorberekenen aan consumenten bij 6%, maar wel bij 9%. Ik heb ook kennis genomen van die informatie. Andere rederijen hebben naar mijn weten nog niet aangegeven hoe zij in de toekomst hiermee zullen omgaan.

#### *Afvalstoffenbelasting*

Met betrekking tot de afvalstoffenbelasting vraagt mevrouw De Vries wanneer er duidelijkheid is over dekking voor de uitvoeringskosten van de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT). De voorgestelde heffing van afvalstoffenbelasting bij het storten of verbranden buiten Nederland van in Nederland ontstane afvalstoffen wordt nog op handelingenniveau uitgewerkt door de Belastingdienst en de ILT. Daarmee zal ook meer zicht ontstaan op de met deze heffing samenhangende uitvoeringskosten van de ILT. De dekking voor deze uitvoeringskosten zal onderdeel worden van de Voorjaarsbesluitvorming voor de begroting van 2019.

De heer Van Raan vraagt of onderzoek is gedaan naar de benodigde hoogte van de afvalstoffenbelasting om gedragseffecten te bewerkstelligen. In het regeerakkoord is afgesproken de afvalstoffenbelasting te verhogen en verder te verbreden. Zoals toegezegd kom ik op een later moment terug op de uitwerking van deze maatregelen uit het regeerakkoord en ik ga bij die gelegenheid graag in op de vraag van de heer Van Raan.

## Verhoging tarieven energiebelasting

De heer Edgar Mulder wil weten waarom de burger netto op de energierekening steeds meer moet betalen, terwijl er volgens het kabinet geen sprake zou zijn van een lastenverhoging. Daarnaast wil hij graag een overzicht van alle belastingen die betrekking hebben op energierekening. In het Energieakkoord uit 2013 is de doelstelling voor hernieuwbare energie gewijzigd van 16% in 2020 naar 14% in 2020 en 16% in 2023. Dit leidde ten opzichte van het regeerakkoord 2012 tot een verlaging van de uitgaven voor de SDE+ met circa € 550 miljoen in 2018 en € 725 miljoen in 2019, en daarmee ook tot het vaststellen van lagere tarieven voor de Opslag Duurzame Energie (ODE) dan waar ten tijde van het regeerakkoord mee werd gerekend. In het Belastingplan 2018 wordt een tijdelijke verhoging van de energiebelasting voorgesteld met € 200 miljoen ter dekking van uitgaven ter bevordering van energiebesparing in woningcorporaties. Ook daarmee wordt uitvoering gegeven aan afspraken in het Energieakkoord. Overigens zal deze verhoging van de energiebelasting in 2020 worden teruggedraaid. Per saldo is in de jaren 2018 en 2019 ten opzichte van het regeerakkoord Rutte II dus sprake van een lastenverlichting van € 350 miljoen in 2018 en € 525 miljoen in 2019. In de hierna opgenomen tabel worden de effecten die optreden bij de ODE en de energiebelasting – de belastingen die betrekking hebben op de energierekening – apart weergegeven, inclusief hun doorwerking op de bijdrage van een gemiddeld huishouden.

	ODE		EB		totaal	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Budgettair effect door Energieakkoord t.o.v. het Regeerakkoord Rutte II in mln euro (-/- = lastenverlichting)	-550	-725	200	200	-350	-525
<b>Tariefmutaties door uitvoering Energieakkoord</b>						
<b>aardgas in cent/m3</b>						
0- 170.000 m3	-1,46	-1,93	0,53	0,53	-0,93	-1,39
170.000-1.000.000 m3	-0,54	-0,72	0,20	0,20	-0,34	-0,52
1.000.000-10.000.000 m3	-0,20	-0,26	0,07	0,07	-0,13	-0,19
> 10.000.000 m3	-0,11	-0,14	0,04	0,04	-0,07	-0,10
<b>elektriciteit in cent/kWh</b>						
0- 10.000 kWh	-0,68	-0,89	0,25	0,25	-0,43	-0,65
10.000- 50.000 kWh	-0,92	-1,21	0,33	0,33	-0,59	-0,88
50.000- 100.000 kWh	-0,24	-0,32	0,09	0,09	-0,16	-0,23
>= 100.000 kWh	-0,01	-0,01	0,00	0,00	-0,01	-0,01
<b>gemiddeld huishouden</b>						
aardgas 1.420 m3	-21	-27	8	8	-13	-20
elektriciteit 2.800 kWh	-19	-25	7	7	-12	-18
totaal effect gemiddeld huishouden incl. 21% btw	-48	-63	17	17	-31	-46

De heer Van Raan en de heer Snels vragen waarom het principe de vervuiler betaalt niet is toegepast bij de tijdelijke verhoging van de energiebelasting.

Bij de keuze van de tijdelijke verhoging van de energiebelasting zijn de gevolgen voor huishoudens en bedrijven in samenhang gewogen. De intentie om de koopkracht van huishoudens zoveel mogelijk te ontzien is daarbij afgewogen tegen het effect van een lastenverzwaring op de concurrentiepositie van bedrijven. De concurrentiepositie ten opzichte van buitenlandse bedrijven kan door een forse lastenverzwaring negatief worden beïnvloed. Anderzijds zal een eenzijdige focus op het vermijden

van lastenverzwaringen voor bedrijven ertoe leiden dat de koopkracht van huishoudens onevenredig sterk wordt benadeeld. Daarom is gekozen voor een lastenverdeling die voor ongeveer 50% neerslaat bij huishoudens en voor 50% bij bedrijven. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat met bedrijven aanvullende afspraken lopen om verdergaande energiebesparing te realiseren. Deze afspraken zijn in de zogenoemde meerjarenafspraken MEE- en MJA-3 vastgelegd. Aanvullend op deze afspraken heeft de voormalige Minister van Economische Zaken bindende afspraken gemaakt in het kader van het Energieakkoord. Deze bedrijven zullen ter realisering van deze afspraken extra kosten maken.

Alles afwegende vindt het kabinet de gekozen verdeling tussen huishoudens en bedrijven evenwichtig en verdedigbaar.

De heer van Raan heeft in dit licht ook de voorgestelde dekking van de uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling genoemd. De dekking voor het uitbreiden van de stadsverwarmingsregeling is meegenomen in de budgettaire besluitvorming rond het Belastingplan 2018. Hierbij is een integrale afweging gemaakt van de budgettaire effecten van verschillende maatregelen. De keuze is gemaakt om de dekking binnen het domein van de energiebelasting te houden, waar de derving zich ook voordoet. Concreet doet de derving zich voor bij het blokverwarmingstarief, dat gelijk is aan het tarief in de eerste schijf. Daarom is besloten de uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling te dekken met een tariefsverhoging van de eerste schijf en het bijbehorende blokverwarmingstarief.

Mevrouw Leijten heeft enkele vragen gesteld over de ontwikkeling van de Opslag Duurzame Energie in de komende kabinetsperiode en over de afvang en opslag van CO<sub>2</sub> (CCS) waarvoor het regeerakkoord aanzetten biedt. Ik zal deze vragen onder de aandacht van de Minister van Economische Zaken en Klimaat brengen.

#### *Invorderingswet 1990*

Mevrouw De Vries vraagt waarom in de wet niet de formulering is toegevoegd: «wist of behoorde te weten dat de omzetbelasting verschuldigd is», waardoor de maatregel niet aansluit bij de jurisprudentie van het HvJ EU. Door de vormgeving van de maatregel is de toevoeging van de formulering «wist of behoorde te weten» niet nodig. Volgens het evenredigheidsbeginsel, zoals dat door het HvJ EU is geformuleerd, is een aansprakelijkheidsbepaling evenredig als de aansprakelijkgestelde wist of behoorde te weten dat de omzetbelasting niet betaald zou worden. Hiervan is bij de voorgestelde maatregel sprake. De pandhouder oefent zijn pandrecht namelijk pas uit op het moment dat de belastingschuldige in verzuim is met de betaling van zijn schuld. Dit betekent dat de pandhouder wist of redelijkerwijs had kunnen vermoeden dat de eigenaar van de in pand gegeven zaak in betalingsproblemen verkeerde en dat de omzetbelasting niet zou worden voldaan.

Mevrouw De Vries vraagt waarom factoring wordt uitgesloten in de Leidraad en niet in de wet zelf. Factoring wordt reeds uitgesloten in de wet zelf. In de voorgestelde wettekst wordt immers gesproken van «de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering van een zaak». Leveringen van vorderingen, en daarmee situaties van factoring, worden dus niet door de voorgestelde maatregel geraakt. In zoverre is opname in de Leidraad Invordering 2008 dus inderdaad niet noodzakelijk.

De heer Omtzigt vraagt waarom de wet nu pas wordt aangepast, aangezien het probleem al sinds 1983 speelt. Het probleem is al langer onderkend. De wetgever heeft daarom in 2007 met de uitbreiding van de



verleggingsregeling al een maatregel genomen om de inning van omzetbelasting veilig te stellen. In de laatste jaren is echter gebleken dat de verleggingsregeling niet toereikend is. Er was namelijk sprake van een relatief groot aantal faillissementen van retailondernemingen, waarbij ervoor werd gekozen de verpande voorraden te verkopen aan particulieren. De verleggingsregeling kan niet worden toegepast bij leveringen aan particulieren. De verkoopopbrengst van deze voorraden inclusief de daarover verschuldigde omzetbelasting kwam daarom terecht bij de pandhouders, terwijl de belastingschuldige niet aan zijn verplichtingen voor de omzetbelasting voldeed.

De heer Omtzigt vraagt naar de effectiviteit van de maatregel, aangezien pand- en hypotheekhouders ook kunnen afzien van de omzetbelasting, en doet de suggestie om te regelen dat alle door de afnemers betaalde omzetbelasting die in de boedel valt, aan de fiscus toekomt. Het klopt dat pand- en hypotheekhouders kunnen afzien van de omzetbelasting. In dat geval zijn zij niet aansprakelijk op grond van de voorgestelde maatregel. Als pand- en hypotheekhouders afzien van de omzetbelastingcomponent komt dit bedrag in de boedel terecht. Het salaris van de curator wordt met voorrang voldaan uit de boedelopbrengst. Echter, ook de omzetbelastingvordering van de Belastingdienst heeft een hoge plek in de rangorde bij de verdeling van de boedelopbrengst. In (grotere) faillissementen waarbij er na het betalen van het salaris van de curator nog middelen in de boedel overblijven, wordt de omzetbelastingsschuld daarom vaak alsnog voldaan. Het kabinet denkt dat deze maatregel afdoende is om de omzetbelasting over verpande- of verhuypothekeerde zaken veilig te stellen en ziet geen reden om de rangorde in faillissementen aan te passen.

#### *Budgettair*

De heer Nijboer heeft naar aanleiding van de ramingstoelichtingen bij het pakket Belastingplan vragen gesteld over de gedragseffecten. Allereerst wil ik de heer Nijboer bedanken voor zijn compliment over de ramingstoelichtingen. In principe wordt met ingang van het pakket Belastingplan 2018 bij elke raming gerapporteerd over het al dan niet meenemen van gedragseffecten. Het gedragseffect is gedefinieerd als het directe effect van een belastingmaatregel op de desbetreffende grondslag, en daarmee op de opbrengst van de maatregel zelf. Het wordt benaderd op basis van studies over prijselasticiteiten. Deze studies zijn echter niet altijd voorhanden. In die gevallen wordt op basis van expert judgment een grovere benadering toegepast.

### **Overige fiscale maatregelen 2018**

#### *Algemeen*

De heer Nijboer vraagt of burgers inderdaad niet de dupe worden van de maatregelen in de invordering. Het pakket Belastingplan 2018 bevat vier invorderingsmaatregelen. De voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling voor omzetbelasting en de reparatie van de meldingsregeling bodemrecht raken voornamelijk kredietverlenende instanties, zoals de banken, die een pandrecht tot zekerheid van de voldoening van hun vordering eisen. Het vereenvoudigde derdenbeslag behelst een vereenvoudiging van de procedure, niet een uitbreiding van bevoegdheden van de Belastingdienst. Deze bevoegdheid tot het leggen van derdenbeslag zal de Belastingdienst, ook na vereenvoudiging van de procedure, blijven inzetten om schulden te innen. Het vervallen van de automatische schorsende werking van verzet kan in sommige gevallen voor belastingsschuldigen tot extra kosten, dus een hogere drempel, leiden: zij dienen straks zelf aan de rechter te vragen om het toekennen van schorsende



werking aan het verzet. Indien dit in de verzetsprocedure zelf gebeurt zijn de extra kosten verwaarloosbaar, maar indien dit in een separate kortgedingprocedure gebeurt zijn daar wel extra kosten aan verbonden.

### *Mobiliteitsprojecten*

De heer Nijboer constateert dat de files weer toenemen en vraagt in dat licht waarom de vrijstelling voor voordelen uit mobiliteitsprojecten niet wordt voortgezet. De mobiliteitsprojecten die in de periode 2010 tot en met 2017 onder het project Anders betalen voor mobiliteit of onder het programma Beter benutten liepen waren mobiliteitsbeprijzingsproeven met als doel weggebruikers via prijsprikkels tot een bewuster mobiliteitsgedrag te brengen en private partijen de kans te bieden om ervaring op te doen met relevante technologieën voor de kilometerprijs. Uit doelmatigheidsredenen zijn de voordelen die de deelnemers behalen met hun deelname aan deze projecten fiscaal vrijgesteld. Het project Anders betalen voor mobiliteit is beëindigd en het programma Beter benutten eindigt eind 2017. Om die reden wordt ook de fiscale vrijstelling beëindigd. Voor projecten die zijn gericht op hinderbeperking tijdens grootschalige wegwerkzaamheden is ervoor gekozen om nog wel een fiscale vrijstelling op te nemen voor voordelen uit deze projecten.

### *Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen*

Mevrouw De Vries heeft enkele vragen gesteld over het beperken van het belastingdeel van de heffingskortingen in de loonbelasting bij buitenlandse belastingplichtigen. Zij vraagt of ze goed begrepen heeft dat deze maatregel voor de individuele buitenlandse belastingplichtigen geen consequenties heeft. Ook vraagt zij hoe de informatievoorziening over de maatregel aan buitenlandse belastingplichtigen gaat plaatsvinden. De maatregel heeft – effecten van aanslaggrenzen en bijzondere bepalingen daargelaten – inderdaad geen financiële gevolgen voor individuele buitenlandse belastingplichtigen. Het moment waarop buitenlandse belastingplichtigen het belastingdeel van bepaalde heffingskortingen waarop zij in de inkomstenbelasting recht hebben ontvangen, kan door de maatregel wel wijzigen. De circa 130.000 kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen kunnen het belastingdeel van de algemene heffingskorting, de jonggehandicaptenkorting, de ouderenkorting en de alleenstaande ouderenkorting vanaf 2019 enkel nog geldend maken via de inkomstenbelasting. De circa 350.000 buitenlandse belastingplichtigen die geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn, hoeven door de maatregel het belastingdeel van deze kortingen vanaf 2019 niet meer via de inkomstenbelasting terug te betalen. Zoals bij alle kleine en grote wijzigingen in de loonsfeer, verloopt ook de voorlichting over deze maatregel via de inhoudingsplichtigen (inclusief de uitkeringsinstanties). De Belastingdienst communiceert hierover met inhoudingsplichtigen op Forum Fiscale Dienstverleners en tijdens de Intermediairdagen. Ook wordt voorlichting opgenomen in de nieuwsbrief loonheffingen en het Handboek Loonheffingen. Hiernaast communiceert de Belastingdienst over deze maatregel op zijn website op de pagina's die relevant zijn voor buitenlandse belastingplichtigen en wordt aan deze maatregel in de aangiftecampagne voor de inkomstenbelasting aandacht besteed.

De heer Omtzigt merkt op dat het voorstel om de toepassing van heffingskortingen voor buitenlandse belastingplichtigen in de loonbelasting te beperken in feite de huidige situatie omdraait. In de toekomst krijgen buitenlandse belastingplichtigen de heffingskortingen in eerste instantie niet. Ze kunnen die heffingskortingen alleen achteraf geldend maken als blijkt dat ze er recht op hebben. De heer Omtzigt wijst op de gevolgen voor buitenlandse grenswerkers waarvan minimaal 90% van het

inkomen in Nederland is belast. Zij krijgen gedurende het jaar nog maar een stukje van de heffingskortingen. Volgens de heer Omtzigt wordt vanaf 2019 voor deze groep met een modaal inkomen gedurende het jaar voor een bedrag van circa € 4.000 minder aan heffingskortingen toegepast. De heer Omtzigt vraagt of iets verzonnen kan worden waardoor deze groep niet pas veel later de heffingskortingen krijgt waar deze groep recht op heeft.

Allereerst wil ik verduidelijken dat de voorgestelde maatregel enkel ziet op de toepassing van het belastingdeel van de heffingskortingen in de loonbelasting. Voor de toepassing van het premiedeel van de heffingskortingen in de loonheffing wijzigt het voorstel niets. De inhoudingsplichtige blijft, net zoals nu, beoordelen of het premiedeel van de heffingskortingen toegepast moet worden. Voor de door de heer Omtzigt bedoelde groep met een modaal inkomen wordt vanaf 2019 (op basis van bedragen 2018) maximaal circa € 530 (en niet circa € 4.000) aan heffingskortingen niet meer toegepast in de loonbelasting. Bij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen met een modaal inkomen waarbij in de loonbelasting alleen de toepassing van het belastingdeel van de algemene heffingskorting vervalt, is dit bedrag circa € 350.

Met ingang van 2019 kunnen buitenlandse belastingplichtigen waarvan in een eerder jaar gebleken is dat zij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn en waarvan de situatie niet is gewijzigd, het belastingdeel van de heffingskortingen waar in de loonbelasting geen rekening mee is gehouden gedurende het jaar ontvangen via een voorlopige aanslag inkomstenbelasting.

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

Mevrouw De Vries vraagt wat er op tegen is om bij de berekening van de voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen de fiscale eenheid te werken met een tegenbewijsregeling en in hoeveel gevallen sprake kan zijn van dubbele belastingheffing. De tegenbewijsregeling van het zesde lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 kan vervallen, omdat dit lid niet past in de systematiek van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Bij de toepassing van de objectvrijstelling wordt namelijk uitgegaan van de aftrekbaarheid van kosten naar Nederlandse fiscale maatstaven. Bij de reguliere berekening van de objectvrijstelling geldt er ook geen tegenbewijsregeling en daarom kan genoemd zesde lid komen te vervallen. Het zou vreemd zijn, en voor de uitvoeringspraktijk lastig, om te werken met een tegenbewijsregeling bij de berekening van de voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen de fiscale eenheid, terwijl in het geval dat er geen sprake is van een fiscale eenheid niet met een tegenbewijsregeling wordt gewerkt. Juist door de winst naar Nederlandse maatstaven te bepalen weten zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst wat de regels zijn. Dit voorkomt dat de inspecteur zich moet verdiepen in de buitenlandse fiscale winstbepalingstelsels. Daarom is ook niet bekend (en hoeft niet bekend te zijn) in hoeveel gevallen er in het buitenland sprake is van een van de Nederlandse systematiek afwijkende winstbepaling. De voorgestelde berekening van de voorkomingswinst van het vijfde lid van artikel 15ac van de Wet Vpb 1969 resulteert verder in een neutrale, evenwichtige regeling omdat bij deze berekening zowel rekening wordt gehouden met het ontvangen als met het betalen van een interne gebruiksvergoeding binnen de fiscale eenheid.

### *Navordering van schenk- en erfbelasting*

De heer Omtzigt heeft gevraagd in te gaan op het aanvullende commentaar van de NOB. De NOB vraagt ten aanzien van de voorgestelde aanpassingen van de artikelen 52 en 66, eerste lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956) om overgangsmaatregelen. Dit zou noodzakelijk zijn om de in hun ogen gerechtvaardigde verwachtingen van verkrijgers te beschermen. In aanvulling op de argumentatie waarom toekenning van onmiddellijke werking gerechtvaardigd is, zoals opgenomen in de memorie van toelichting, merk ik het volgende op. Anders dan de NOB suggereert, is er naar mijn mening bij de aanpassing van artikel 66 van de SW 1956 geen sprake van gerechtvaardigde verwachtingen die gerespecteerd moeten worden. Men mag niet verwachten dat een evident onbedoelde situatie, namelijk het ontkomen aan belastingheffing door een strategisch moment van aangifte, niet rechtgezet wordt. Het voorstel om de aanpassing van artikel 52 van de SW 1956 onmiddellijke werking toe te kennen heeft als doel het zo snel mogelijk bereiken van een gelijke behandeling voor situaties waarin een vermindering van een belastingaanslag moet leiden tot het opleggen van een corresponderende navorderingsaanslag ongeacht of het dezelfde verkrijger of twee verschillende verkrijgers betreft. Dit weegt mijns inziens zwaarder dan de verwachtingen van enkele gevallen die als gevolg van de voorgestelde wetswijziging onder het toepassingsbereik van de maatregel gaan vallen. De aanpassing wordt van kracht voor alle situaties waarin een belastingaanslag is of wordt verminderd en waarbij die vermindering bij dezelfde verkrijger moet leiden tot het opleggen van een navorderingsaanslag, mits de voorgestelde navorderingstermijn (van vijf jaar, aanvangend bij de vermindering) nog niet is verstreken. Ik zie dan ook geen reden voor het nemen van overgangsmaatregelen.

### *Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap*

Mevrouw De Vries vraagt of schenkbelasting moet worden betaald bij het wijzigen van huwelijksvoorwaarden dan wel bij scheiding of overlijden. De beoordeling of sprake is van een schenking op grond van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 vindt plaats bij het aangaan of wijzigen van de huwelijksvoorwaarden of van een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting. Op dat tijdstip wordt beoordeeld of er sprake is van een schenking omdat de minstvermogende partner door het aangaan of wijzigen van huwelijksvoorwaarden of van zo'n notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting gerechtigd wordt tot meer dan de helft van de totale vermogens, zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 6, derde lid, van de SW 1956, van de partners (hierna toetsvermogen) of omdat de gerechtigdheid van de meestvermogende door het aangaan of wijzigen van huwelijksvoorwaarden of zo'n contract toeneemt. In de gevallen dat sprake is van een schenking, wordt deze naar het moment van het opstellen of wijzigen van de huwelijksvoorwaarden in de heffing van schenkbelasting betrokken en moet deze belasting op dat moment worden betaald.

Mevrouw De Vries vraagt of er voor ondernemers knelpunten zijn aangezien die vaker huwelijksvoorwaarden zouden aangaan. Voor ondernemers is het inderdaad niet ongebruikelijk om huwelijksvoorwaarden aan te gaan of te wijzigen. Kern van deze huwelijksvoorwaarden is veelal dat het ondernemingsvermogen behoort tot het privévermogen van de ondernemer. Wanneer het einde van het huwelijk door overlijden in zicht komt, is dat vaak reden tot aanpassing van de huwelijksvoorwaarden. Met het voorstel wordt zekerheid geboden over de mogelijke gevolgen van een aanpassing van de huwelijksvoorwaarden. Partijen kunnen bij de vormgeving van hun voorwaarden

met de nieuwe regelgeving rekening houden. Heffing is alleen aan de orde in de gevallen waarin de minstvermogende tot meer dan 50% van het toetsvermogen gerechtigd wordt of de gerechtigdheid van de meestvermogende toeneemt. In die gevallen zal sprake zijn van een vermogensverschuiving waarover schenkbelasting wordt geheven. Iedere belastingplichtige, ongeacht of deze ondernemer is, kan rekening houden met de 50%-grens. Er zijn dan ook geen knelpunten voor specifieke groepen, zoals ondernemers, voorzien. Overigens kunnen ondernemers bij overschrijding van de 50%-grens in de regel gebruikmaken van de vrijstelling op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR).

De heren Van Weyenberg en Bruins hebben een vraag in relatie tot het nieuwe huwelijksvermogensrecht vanaf 1 januari 2018. De heer Van Weyenberg vraagt in relatie tot het nieuwe huwelijksvermogensrecht vanaf 1 januari 2018, te bevestigen dat partners die gaan trouwen na inwerkingtreding van de maatregelen uit het voorliggende wetsvoorstel, dezelfde fiscale gevolgen hebben als in de huidige situatie. Partners die gaan trouwen na inwerkingtreding van de maatregelen uit het voorliggende wetsvoorstel *kunnen* dezelfde fiscale gevolgen hebben als in de huidige situatie. Of dat werkelijk zo is hangt af van de vorm van de huwelijksgemeenschap waarvoor zij kiezen en de mate waarin zij goederen en schulden uit hun privévermogen in de huwelijksgemeenschap brengen. Indien deze partners kiezen voor een beperkte gemeenschap (de standaard vanaf 1 januari 2018) is er geen sprake van een schenking. Ook indien zij na 1 januari 2018 kiezen voor een algehele gemeenschap met een gerechtigdheid van 50:50 tot het totale vermogen – een keuze die ook na die datum nog steeds mogelijk is door het aangaan van huwelijkse voorwaarden – treedt er ten opzichte van de huidige situatie geen wijziging op. Pas als huwelijkse voorwaarden worden vastgesteld die kort gezegd tot gevolg hebben dat de 50%-grens wordt overschreden of dat het vermogen van de meestvermogende stijgt, zal sprake zijn van een schenking. Naar aanleiding van de vraag van de heer Bruins welke problematiek er niet was geweest indien het wettelijke huwelijksgoederenregime nog de gehele gemeenschap zou zijn merk ik op dat onder de huidige SW 1956 onduidelijkheid bestaat in welke gevallen sprake is van een schenking bij een beperkte gemeenschap. Als een beperkte gemeenschap van goederen wordt aangegaan van alleen een woning die door een van de echtgenoten wordt ingebracht terwijl de andere echtgenoot niets inbrengt, wordt de huidige wetgeving zo uitgelegd dat de inbrengende echtgenoot bij inbreng in de goederengemeenschap de helft van de waarde van de woning schenkt aan zijn echtgenoot. Ingevolge het voorstel wordt dit anders beoordeeld, omdat door het voorstel bekeken wordt wat de gevolgen zijn voor de gerechtigdheid van de echtgenoten tot het totaal van hun vermogens. Hierdoor zal in deze situatie niet snel meer sprake zijn van een schenking en wordt de heffing van schenkbelasting voorkomen.

De heren Van Weyenberg en Omtzigt hebben enkele vragen over de problematiek die zich nu voordoet, zoals het aantal gevallen en het belang. Zo vraagt de heer Van Weyenberg om enkele praktijkvoorbeelden waardoor duidelijk wordt wat precies de problematiek is.

Ter illustratie vier voorbeelden.

#### *Voorbeeld 1*

X en Y willen trouwen. X heeft een onderneming en woonhuis, Y heeft geen noemenswaardig vermogen. Zij komen bij huwelijkse voorwaarden een beperkte goederengemeenschap overeen van alleen het woonhuis, zodat Y niet deelt in de risico's van de onderneming van X. Volgens het

beleidsbesluit van 5 juli 2010 is er in dit geval sprake van een schenking. Het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 bepaalt, in samenhang met het voorgestelde artikel 1, tiende lid, van de SW 1956, dat in een dergelijk geval geen sprake van een schenking is omdat de 50%-grens niet wordt overschreden.

#### *Voorbeeld 2*

F en G zijn getrouwd in koude uitsluiting (dat wil zeggen dat hun huwelijksvermogen nihil bedraagt). F is eigenaar van de door hen bewoonde woning (waarde € 500.000), een beleggingsportefeuille waard € 500.000, en overig vermogen van € 1 miljoen. G heeft geen noemenswaardig vermogen. F en G gaan van echt scheiden, daarbij is het bedoeling dat G eigenaar wordt van de woning. In het zicht van de echtscheiding gaan ze een beperkte goederengemeenschap aan die alleen de woning en de beleggingsportefeuille omvat. Onder huidig recht komt de heffing van schenkbelasting hierbij om de hoek kijken. Onder het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 is geen schenking aan de orde, omdat de 50%-grens niet wordt overschreden. Na de echtscheiding wordt deze gemeenschap verdeeld waarbij G de woning krijgt toebedeeld, en F de beleggingsportefeuille, waarbij ieder in waarde een bedrag krijgt gelijk aan diens gerechtigdheid zodat eveneens geen sprake is van een schenking. Voor de overdrachtsbelasting is dit een uitgezonderde verkrijging.<sup>6</sup>

#### *Voorbeeld 3*

A en B zijn getrouwd in koude uitsluiting. A heeft een vermogen van € 15 miljoen, B van nagenoeg nihil. Wanneer A en B hun huwelijksvoorwaarden opheffen en een gehele goederengemeenschap aangaan, gaat er als het ware € 7,5 miljoen over naar B. Dit vormt nu geen schenking en onder de voorgestelde maatregel evenmin, ook niet wanneer dat gebeurt in het zicht van overlijden. Een ontwikkeling van meer recente datum is de aandacht voor de mogelijkheid van een huwelijksgemeenschap met ongelijke delen (artikel 1:100 BW). Stel dat A ernstig ziek is en de echtgenoten wijzigen hun huwelijksvoorwaarden zo dat A voor 10% gerechtigd is in de algehele goederengemeenschap en B voor 90%. Wanneer A dan enige tijd later overlijdt, bedraagt zijn nalatenschap € 1,5 miljoen. De grondslag voor de erfbelasting is dan met € 7,5 miljoen minus € 1,5 miljoen = € 6 miljoen verlaagd. Door de toepassing van het voorgestelde artikel 6, eerste lid, van de SW 1956 wordt schenkbelasting geheven over die € 6 miljoen, indien de 90:10 verhouding al tijdens leven geldt. Als die verhouding alleen geldt bij overlijden, vindt heffing over die € 6 miljoen plaats op grond van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, van de SW 1956.

#### *Voorbeeld 4*

R en S wonen samen en gaan een notarieel samenlevingscontract aan waarbij zij afspreken bij het einde van de relatie te zullen afrekenen alsof zij waren gehuwd in algehele gemeenschap van goederen. R heeft een vermogen van € 1 miljoen en S heeft geen noemenswaardig vermogen. Onder het huidige recht zijn de gevolgen voor de schenkbelasting niet geheel duidelijk, omdat niet zeker is dat het arrest van de Hoge Raad uit 1959 dat handelt over een huwelijks situatie, hier ook van toepassing is. Onder het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 is wel zekergesteld dat er in dit voorbeeld geen sprake is van een schenking.

---

<sup>6</sup> Zie HR 14 april 1993, BNB 1993/201.

De heer Omtzigt vraagt naar het aantal gevallen waarin de Belastingdienst deze constructie met een scheve verdeling tegenkomt en wat het belang daarvan is. Het aantal gevallen waarin huwelijkse voorwaarden worden ingezet om schenk- en erfbelasting te ontgaan is weliswaar (nog) niet erg groot, maar de belangen in individuele gevallen zijn dat doorgaans wel. Deze kunnen oplopen tot tientallen miljoenen euro's. Ook in dit kader wil ik erop wijzen dat het eerste doel van het wetsvoorstel is om zekerheid te geven over wanneer het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden niet leidt tot heffing van schenkbelasting.

In dit verband is zijn vraag ook of er wel sprake is van een derving van erfbelasting wanneer er ook rekening wordt gehouden met de heffing van erfbelasting bij overlijden van de langstlevende partner. Het voorbeeld op bladzijde 15 van het algemeen deel van de memorie van toelichting toont dat bij overlijden van partner A slechts € 1 miljoen tot zijn nalatenschap behoort in plaats van oorspronkelijk € 10 miljoen. Bij het overlijden van de langstlevende partner B is zijn nalatenschap navenant groter, namelijk € 9 miljoen. Over deze nalatenschap is te zijner tijd erfbelasting verschuldigd door de erfgenamen. Dit kan echter vele jaren later zijn, zodat een rentevoordeel optreedt. In de tussentijd kan het vermogen bovendien consumptief zijn aangewend, of in jaarmoten vrijgesteld (of belast in de eerste tariefschijf) zijn weggeschonken, zodat het vererfend vermogen veel lager kan zijn.

De vraag van de heer Omtzigt of er ooit een casus van twee partners die een scheve verdeling overeenkomen, voor de rechter is gebracht, moet ontkennend worden beantwoord. Huwelijkse voorwaarden met ongelijke delen zijn met name de afgelopen tijd in opkomst. In situaties van vooroverleg heeft de Belastingdienst geweigerd hierover zekerheid vooraf te geven in de zin dat deze niet tot schenkbelasting aanleiding zouden geven. Tot op heden is een dergelijke zaak nog niet aan de fiscale rechter voorgelegd. Het is evenwel nog maar de vraag of dergelijke voorwaarden onder het huidige recht door de Belastingdienst met succes kunnen worden bestreden.

Een andere vraag van de heer Omtzigt is wat het voorstel repareert. Het voorstel creëert duidelijkheid voor mensen die huwelijkse voorwaarden of een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting aangaan of wijzigen maar ook voor hun adviseurs en voor de Belastingdienst. Het is nu niet altijd duidelijk in hoeverre er sprake is van een belastbaar feit. Met het voorstel worden grenspaaltjes geplaatst. Zo zal slechts sprake zijn van heffing van schenkbelasting voor zover het aandeel van de minstvermogende in het totale vermogen hoger wordt dan 50% of het aandeel van de meestvermogende in het totale vermogen toeneemt en in alle gevallen wanneer sprake is van een «nephuwelijk».

De heer Omtzigt stelt dat er in het voorstel sprake is van een trouwtaks. In het wetsvoorstel wordt juist als uitgangspunt genomen dat het aangaan van een huwelijk op zich niet leidt tot een heffing van schenkbelasting. Daarnaast wordt de zekerheid gegeven dat als bij het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden de minstvermogende niet gerechtigd wordt tot meer dan de helft van het totale vermogen van de echtgenoten, er in zoverre geen sprake is van een schenking. Hetzelfde geldt als de meestvermogende daarbij niet gerechtigd wordt tot meer vermogen dan waartoe hij reeds gerechtigd was. Als er een schenking aanwezig wordt geacht dan geldt dit alleen voor zover de resulterende gerechtigdheid de 50% van het toetsvermogen overtreft. Is een echtgenoot voor het aangaan of wijzigen van de gemeenschap gerechtigd tot 10% van het toetsvermogen en daarna tot 70% van het toetsvermogen, dan wordt gegeven over de 20%-punt die de 50% overstijgt. Is een echtgenoot reeds



gerechtigd tot 60% van het toetsvermogen en na het aangaan of de wijziging van huwelijksgemeenschap tot 70% van het toetsvermogen, dan is schenkbelasting verschuldigd over 10% van het toetsvermogen. Zou de gerechtigdheid van de minstvermogende stijgen, maar tot minder dan 50% van het toetsvermogen, dan is geen sprake van een schenking. De enige situatie dat bij het aangaan van een huwelijk sprake is van een schenking, ongeacht de toename, is de situatie van een «nephuwelijk» dat, zoals gezegd, zelden zal voorkomen.

De heer Omtzigt vraagt in te gaan op de brief van de EPN. In de brief van de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (EPN) van 30 oktober 2017 aan uw Kamer zijn enkele vragen en opmerkingen over het voorstel in de schenk- en erfbelasting voor het huwelijksvermogen opgenomen. Ik ben verheugd dat de EPN zich in beginsel kan vinden in de uitgangspunten van het voorstel om de praktijk zekerheid te bieden en taxplanning in te perken. Wel heeft de EPN zorgen over de onduidelijkheid die zij ziet als het gaat om de situaties waarin sprake is van een «nephuwelijk». Daarbij merkt de EPN op dat ongehuwde samenwoners in de praktijk vaak een notarieel samenlevingscontract sluiten met als doel bij een overlijden binnen de samenwoonperiode van 5 jaar toch te kwalificeren als partner in de zin van de SW 1956. Ook wijst de EPN op situaties waarin personen met een LAT-relatie een huwelijk sluiten om ervoor te zorgen dat zij als partner in de zin van de SW 1956 worden aangemerkt. Ik ben het eens met de EPN dat in dergelijke situaties geen sprake is van misbruik en er dus geen sprake is van een «nephuwelijk» omdat het sluiten van het samenlevingscontract dan wel het aangaan van het huwelijk geschiedt in het kader van een reeds bestaande reële relatie (er is dus bijvoorbeeld geen sprake van een situatie zoals in het «flitspartnerschap-arrest» van de Hoge Raad van 15 maart 2013).<sup>7</sup> Wanneer er sprake is van een reëel huwelijk zal een latere aanpassing van de huwelijkse voorwaarden op grond van de 50%-grens worden beoordeeld, en vindt het voorgestelde zesde lid van artikel 6 van de SW 1956 geen toepassing. Voor samenwoners met een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting ligt dat niet anders. Wanneer ongehuwd samenwonenden bijvoorbeeld in het zicht van overlijden een huwelijk dan wel zo'n notarieel samenlevingscontract aangaan, ook al is dat met het oog op besparing van erfbelasting, en de relatie is reëel, dan vindt het zesde lid van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 evenmin toepassing. Ook wanneer personen die een reële LAT-relatie hebben een huwelijk of geregistreerd partnerschap aangaan, het EPN beschrijft deze situatie, vindt het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 geen toepassing. Het EPN constateert terecht dat het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 ook geldt voor reeds gesloten huwelijken (of samenlevingscontracten). Daarbij wil ik vooropstellen dat de situatie de facto niet zoveel verandert. Onder de huidige wetgeving kan fraus legis worden ingezet om dergelijke «nephuwelijken» te bestrijden maar de uitkomst daarvan is onzeker; na invoering van de voorstellen geldt daarvoor het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956. Daarbij is van belang dat indien de inspecteur bewijst dat sprake is van een «nephuwelijk», voor reeds gesloten huwelijken uitsluitend sprake is van een belastbare schenking bij het aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden en bij overlijden. Als dit na invoering van de voorgestelde bepaling gebeurt, is de nieuwe bepaling van toepassing. Gebeurt een en ander voor invoering daarvan, dan kan de inspecteur het leerstuk van fraus legis inroepen. De bepaling komt dus in de plaats van fraus legis. Ik verwacht overigens dat nephuwelijken zich slechts zeer sporadisch zullen voordoen. Ik hoop met deze antwoorden de kou uit de lucht te hebben gehaald.

<sup>7</sup> HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.



Voor pensioen geldt op basis van de Wet verevening pensioen bij scheiding (Wet VPS) dat partijen de verevening bij huwelijkse voorwaarden kunnen uitschakelen. Als de Wet VPS geldt, is er al wettelijk voorzien in een verdeling over de echtgenoten, en zou het pensioenvermogen niet moeten meetellen bij de vermogens van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956. Wanneer de Wet VPS is uitgesloten, is dit pensioenvermogen te vergelijken met voorhuwelijks vermogen dat partijen kunnen insluiten, en zou het daarom wel tot het vermogen als bedoeld in artikel 6 van de SW 1956 moeten behoren. Dat, en de waardering van pensioenen, zou leiden tot een ingewikkelde regeling. Daar komt bij dat de Wet VPS alleen op gehuwden en niet op ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract ziet. Gelet op het voorgaande is ervoor gekozen, mede gelet op de wens vanuit de Kamer, om oudedagsvoorzieningen die reeds voor de toepassing van de SW 1956 gefacilieerd worden, zoals pensioenrechten en lijfrenten, uit te sluiten van het vermogen, bedoeld in het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956. Deze oudedagsvoorzieningen vallen dus geheel buiten het toetsvermogen van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956. Dat betekent dat als partijen louter schuiven met zulke oudedagsvoorzieningen, het EPN geeft hiervan een voorbeeld, zij niet in aanraking komen met de voorgestelde bepaling. Dit geldt ook voor een oudedagsvoorziening (ODV) die is ontstaan in het kader van het uitfaseren van het pensioen in eigen beheer (artikel 38p van de Wet LB 1964).

Verschillende leden hebben een vraag over de voorgestelde bepaling voor «nephuwelijken» en in relatie daarmee de toepassing van *fraus legis*. De heer Omtzigt vraagt of met *fraus legis* een bepaalde belastingheffing kan worden afgedwongen. Mevrouw De Vries vraagt waarom in het voorstel voor de bestrijding van «nephuwelijken» geen gebruik wordt gemaakt van *fraus legis*. Ook de NOB die bepleit om de (zeer) uitzonderlijke situaties waarin evident sprake is van een «nephuwelijk» met het leerstuk van *fraus legis* te bestrijden, heeft hiernaar gevraagd. Met de voorgestelde bepaling wil het kabinet verduidelijken en zekerstellen dat kan worden opgetreden tegen huwelijken of samenlevingscontracten met als hoofddoel het ontgaan van schenk- of erfbelasting. Zonder het opnemen van deze bepaling zou het beeld kunnen ontstaan dat de wetgever het risico van onbedoeld gebruik/misbruik van de voorgestelde 50%-grens door middel van «nephuwelijken» voor lief heeft genomen waardoor de Hoge Raad een beroep op *fraus legis* niet zal accepteren. Of sprake is van een «nephuwelijk» hangt niet van één bepaalde parameter af, zoals (i) duur van het huwelijk, (ii) groot verschil in vermogen en (iii) groot verschil in leeftijd. Het is een mix die van de omstandigheden van het geval afhangt. Pas als er relevante indicatoren in de richting wijzen van het ontgaan van schenk- of erfbelasting, zal de inspecteur vragen gaan stellen. Het enkele feit dat er bijvoorbeeld een groot leeftijdsverschil is, is niet relevant. Op bladzijde 41 van de nota naar aanleiding van het verslag is ingegaan op enkele voorbeelden. Wanneer een vermogende oudere persoon bijvoorbeeld met een onvermogen veel jonger iemand trouwt of een samenlevingscontract sluit, kan het voorgestelde zesde lid van artikel 6 van de SW 1956 in beeld komen. In de praktijk doen zich heel verschillende situaties voor die niet met enkele voorbeelden zijn te vangen. De beoordeling voor de schenk- en erfbelasting door de inspecteur vindt plaats naar het moment van het aangaan van het «nephuwelijk» of samenlevingscontract. De inspecteur zal terughoudend zijn met het stellen dat sprake is van een «nephuwelijk». Deze terughoudendheid is ingegeven door het besef dat het een zeer uitzonderlijke situatie betreft waarbij men in de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen kan treden. Gelukkig worden verreweg de meeste huwelijken gesloten omdat partijen hun onderlinge lotsverbondenheid in de zin van artikel 81 van Boek 1 van het BW willen uitdrukken. Ook de inspecteur weet dat. De inspecteur moet deze

beoordeling dan ook met grote prudentie uitvoeren. De voorgestelde bepaling ziet op gevallen waarin de gepresenteerde relatie geen realiteitsgehalte heeft. Veelal zal de toets naar aanleiding van een overlijden plaatsvinden, zodat ook de regels van de piëteit in acht moeten worden genomen. Het voorgaande is overigens niet anders dan bij fraud legis.

Het is de heer Omtzigt niet duidelijk hoe het voorgestelde artikel 6, zesde lid, van de SW 1956 zich verhoudt tot artikel 13 van die wet (meer in het bijzonder in verband met het premiesplitsingsbesluit). In het voorbeeld dat hij noemt, is kennelijk sprake van een reële huwelijksrelatie. Het is dan vanzelfsprekend dat bij een aanpassing van de huwelijksvoorwaarden in het licht van de toepassing van artikel 13 van die wet de stelling van een «nephuwelijk» niet aan de orde komt. Dat de huwelijksvoorwaarden om wat voor reden dan ook worden aangepast, doet daar niet aan af.

De heer Omtzigt heeft gevraagd in te gaan op het aanvullende commentaar van de NOB. De NOB vraagt naar de toepassing van het voorgestelde artikel 6, vierde lid, van de SW 1956. Die bepaling heeft betrekking op huwelijksvoorwaarden of een samenlevingscontract met een in de tijd opklimmende gerechtigdheid die bovendien de eerdergenoemde 50%-grens te boven gaat, hetgeen sporadisch zal voorkomen. Als door toepassing van het voorgestelde artikel 6, vierde lid, van de SW 1956 bij de heffing van schenkbelasting rekening is gehouden met de hoogste gerechtigdheid zoals die zich op basis van de huwelijksvoorwaarden bij leven kan voordoen, maar die hoogste gerechtigdheid niet is geëffectueerd door het eerder eindigen van het huwelijk, de NOB vraagt hiernaar, acht ik een vermindering van de aanslag schenkbelasting redelijk. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie dat de hoogste gerechtigdheid volgens de huwelijksvoorwaarden na tien jaar huwelijk had kunnen worden bereikt maar het huwelijk na enkele jaren door echtscheiding is geëindigd. Ik ben ben – zoals in de nota naar aanleiding van het verslag aangekondigd – voornemens voor gevallen als deze bij beleidsbesluit goed te keuren dat, wanneer artikel 6, vierde lid, van de SW 1956 toepassing heeft gevonden, artikel 53 van de SW 1956 op analoge wijze kan worden toegepast. Op grond van artikel 53 van de SW 1956 kan in een aantal specifiek genoemde gevallen vermindering van de aanslag worden verleend indien (kort gezegd) wijziging wordt aangebracht in het verkregene. Hoewel genoemd artikel 53 niet direct van toepassing is op de door de NOB geschetste situatie acht ik een analoge toepassing van dat artikel op zijn plaats. Het zal hierbij naar verwachting gaan om een zeer beperkt aantal gevallen. Artikel 53 voorziet niet in de vergoeding van rente. Ik zie geen reden om voor de situatie waar het hier om gaat, in afwijking van alle andere specifiek in genoemd artikel 53 beschreven situaties, een andere lijn te volgen. De NOB vraagt voorts of in gevallen waarin toepassing van het voorgestelde artikel 6, vierde lid, van de SW 1956 leidt tot betalingsproblemen uitstel van betaling kan worden verleend. Allereerst wil ik nogmaals benadrukken dat huwelijksvoorwaarden of een samenlevingscontract met een in de tijd opklimmende gerechtigdheid die bovendien de eerdergenoemde 50%-grens te boven gaat, slechts sporadisch (zullen) voorkomen. Hierbij wil ik opmerken dat uitsluitend echtgenoten die na inwerkingtreding van de maatregelen in dit voorstel (1 januari 2018) huwelijksvoorwaarden aangaan of wijzigen en samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting aangaan of wijzigen, met de bepaling kunnen worden geconfronteerd. Verondersteld mag worden dat partijen ook oog zullen hebben voor de mogelijke gevolgen voor de heffing van schenkbelasting. Zeker wanneer het gaat om niet-alledaagse voorwaarden als die waaruit een variabele gerechtigdheid volgt op verschillende tijdstippen gedurende het huwelijk of de samenwoning en

de mogelijkheid daarbij zou bestaan dat de begunstigde niet over voldoende vermogen beschikt om de schenkbelasting te voldoen.

Voor de waardering van de fictieve schenking of erfrechtelijke verkrijging op grond van artikel 6 respectievelijk artikel 11, vierde tot en met zevende lid, van de SW 1956, de NOB vraagt dit, wordt aangesloten bij de bepalingen van artikel 21 van de SW 1956. Indien tot het vermogen van een van de partijen aanmerkelijkbelangaandelen behoren waarop een latente inkomstenbelastingclaim rust, zoals de NOB bij wijze van voorbeeld naar voren brengt, zal de waardering van die claim geschieden met inachtneming van de bepalingen van artikel 20, vijfde en zesde lid, van de SW 1956. Ik wil nogmaals benadrukken dat partijen met dit voorstel zekerheid wordt geboden; een zekerheid die op dit moment niet in alle situaties bestaat. Verwacht mag worden dat het aantal gevallen waarin daadwerkelijk heffing op grond van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 zal plaatsvinden, beperkt zal blijven. Het toekennen aan de minstvermogende van een gerechtigdheid die meer beloopt dan 50% van het toetsvermogen van de betrokken partners of het uitbreiden van de gerechtigdheid van de meestvermogende wordt door belastingheffing op grond van de voorgestelde artikelen 6 en 11 van de SW 1956 minder aantrekkelijk omdat hierdoor het in de meeste gevallen beoogde estateplanningsresultaat niet kan worden behaald.

Omwille van de eenvoud wordt in de benadering van het voorgestelde artikel 6 van de SW 1956 uitgegaan van waarden op het tijdstip van het belastbare feit, te weten het tijdstip waarop de huwelijkse voorwaarden of het samenlevingscontract wordt aangegaan of gewijzigd. Aangezien voor de waardering van de schenking op grond van artikel 6 van de SW 1956 wordt uitgegaan van de waarderingsvoorschriften van artikel 21 van de SW 1956, geldt bij die waardering ook het gestelde in het tweede en vierde lid van genoemd artikel 21. Er wordt, en dit past bij deze systematiek, dan ook geen rekening gehouden met vermogen dat een partij die verwachter is in een tweetrapsmaking bij het vervullen van de opschortende voorwaarde zal verkrijgen en evenmin met de ontbindende voorwaarde die rust op het vermogen wanneer een van de partijen de bezwaarde is van een tweetrapsmaking.

Op de vraag van de NOB kan bevestigend worden geantwoord dat op de fictieve verkrijgingen van de voorgestelde artikelen 6 en 11 van de SW 1956, de BOR van toepassing kan zijn. Uiteraard zal moeten worden voldaan aan de in hoofdstuk IIIA van die wet geformuleerde voorwaarden. Ter toelichting kan hierover het volgende worden opgemerkt.

#### *Schenking*

De BOR kan worden toegepast als de fictieve verkrijging ziet op een goederengemeenschap met ongelijke delen, als aan de overige voorwaarden wordt voldaan zoals de bezitseis. De begiftigde voldoet in een dergelijk geval aan de voortzettingseis zolang diens aandeel op peil blijft en de onderneming wordt voortgezet in de goederengemeenschap. Als de fictieve schenking ziet op een (verreken)vordering kan de BOR geen toepassing vinden omdat de begiftigde partij niet aan de voortzettingseis kan voldoen. De fictieve schenking bestaat immers in deze situatie niet uit ondernemingsvermogen. Dit komt overeen met de systematiek van de BOR.

#### *Erfbelasting*

Ingeval de fictieve erfrechtelijke verkrijging betrekking heeft op een ongelijk aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap, kan de BOR toepassing vinden als aan de overige voorwaarden wordt voldaan zoals

de bezitseis. Wanneer de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap conform die gerechtigheid wordt verdeeld, kan de langstlevende partner aan de voortzettingseis voldoen. Wanneer het voorgestelde artikel 11 van de SW 1956 toepassing vindt in geval van een verrekenvordering ligt dat anders. Stel dat de eigenaar van het ondernemingsvermogen overlijdt en zijn enig erfgenaam is zijn kind. De langstlevende partner verkrijgt een verrekenbeding welke (deels) belast is op grond van het voorgestelde artikel 11, vierde lid, van de SW 1956. Het kind kan als erfgenaam voor zijn erfrechtelijke verkrijging een beroep doen op de BOR. Het past dan niet in de systematiek om in zo'n situatie aan de partner die een verrekenvordering in geld krijgt, ook de BOR te verlenen. Dan zou immers voor meer dan 100% van het ondernemingsvermogen een beroep op de BOR worden gedaan. Voor de gevallen waarin in deze situatie de verrekenvordering wordt voldaan in ondernemingsvermogen, zal in een beleidsbesluit onder voorwaarden worden goedgekeurd dat in zoverre de partner een beroep kan doen op de BOR. In dat geval zet het kind met het ondernemingsvermogen waarmee het de verrekenvordering van de partner voldoet, de onderneming niet voort, zodat de BOR per saldo voor 100% (en niet meer) van het ondernemingsvermogen toepassing vindt.

#### *Aanslagtermijnen voor de schenkbelasting*

De heer Omtzigt heeft gevraagd in te gaan op het aanvullende commentaar van de NOB. De NOB vraagt of het voorbeeld in de nota naar aanleiding van het verslag<sup>8</sup> over de werking van artikel 52 van de SW 1956 goed gekozen is. Het betreft een voorbeeld waarin geërfd vermogen dat aanvankelijk als gewoon vermogen was aangemerkt alsnog als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt en ten gevolge daarvan de gewone aanslag bij de verkrijger wordt verlaagd en de conserverende aanslag bij diezelfde verkrijger wordt verhoogd. De NOB merkt terecht op dat sinds 2010 ter zake van voorwaardelijk vrijgesteld vermogen geen conserverende aanslag wordt opgelegd. Echter, het gedeelte van het ondernemingsvermogen dat niet (voorwaardelijk) is vrijgesteld kan op verzoek van de belastingplichtige als geconserveerde waarde worden aangemerkt. Ter zake van dat vermogen wordt met het oog op uitstel van betaling (als bedoeld in artikel 25, twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990) een conserverende aanslag opgelegd. Indien dus de geconserveerde (belaste) waarde van het ondernemingsvermogen toeneemt, zal ter zake van die toename van de geconserveerde waarde een conserverende navorderingsaanslag worden opgelegd.

Mevrouw De Vries geeft aan dat de aangifte voor de erfbelasting binnen acht maanden na overlijden moet zijn ingediend, maar dat onduidelijk is hoe lang de Belastingdienst daarna doet over de vaststelling van de belastingaanslag en dat op het moment dat de termijn wordt overschreden belastingrente verschuldigd is. Het klopt dat, ondanks dat een belastingplichtige de aangifte tijdig en correct indient, het kan voorkomen dat de Belastingdienst belastingrente in rekening brengt over het te betalen bedrag aan belasting als de aangifte aan het einde van het aangiftetijdvak wordt ingediend en de belastingaanslag pas na een periode van acht maanden na het overlijden wordt opgelegd. Hiervan was ook al sprake onder de regeling van de heffingsrente. Bij toepassing van de wettelijke regeling van de belastingrente is de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht beperkt tot uiterlijk negentien weken na de datum van ontvangst van de aangifte, mits de aanslag conform de aangifte wordt opgelegd. Dit om zoveel mogelijk te voorkomen dat belastingrente verschuldigd is als de aangifte tijdig is ingediend. In de nota naar aanleiding van het verslag is het bedrag van

<sup>8</sup> Kamerstuk 34 786, nr. 6, blz. 43.

€ 4 miljoen structureel genoemd, omdat dit het bedrag is dat gemoeid zou zijn met het op zodanige wijze aanpassen van de wetgeving dat bij een tijdige en correcte aangifte erfbelasting nooit belastingrente in rekening wordt gebracht.

Vanzelfsprekend gaat, in antwoord op de vraag van mevrouw De Vries, de Belastingdienst niet uit van te late betaling. Het zou in gevallen van te late betaling – ook indien geen belastingrente in rekening zou zijn gebracht – om invorderingsrente gaan. Daarvan is sprake als een belastingschuldige de opgelegde belastingaanslag te laat betaalt. Mevrouw De Vries vraagt ten slotte of de informatievoorziening door de Belastingdienst hierover duidelijker kan worden vormgegeven. Zoals gezegd zijn op de website van de Belastingdienst verschillende voorbeelden opgenomen om de regeling zo duidelijk mogelijk te presenteren.<sup>9</sup> Zo wordt expliciet gewezen op de mogelijkheid om een voorlopige aangifte in te dienen om te voorkomen dat er belastingrente wordt gerekend als de aanslag na acht maanden wordt opgelegd.

#### *Vereenvoudigen derdenbeslag*

De heer Snels vraagt of het klopt dat de procedure voor het leggen van derdenbeslag voor de Belastingdienst slechts wordt vereenvoudigd, terwijl de kosten van het derdenbeslag voor de belastingschuldige omlaag gaan. Ook vraagt dit lid of bevestigd kan worden dat voor burgers en bedrijven in de schulden er geen negatieve gevolgen van de vereenvoudigde procedure van derdenbeslag zijn. Ook de heer Nijboer vraagt hoe voorkomen wordt dat de bevoegdheid van de Belastingdienst wordt ingezet ten nadele van burgers met schulden. De analyse van de heer Snels klopt: voor de Belastingdienst is er sprake van efficiencywinst en voor de belastingschuldigen is er sprake van een kostenvermindering. Voor belastingschuldigen heeft het vereenvoudigde derdenbeslag geen nadelige gevolgen, mogelijk met uitzondering van de situatie waarin er een vereenvoudigd derdenbeslag gelegd wordt op het tegoed van een bankrekening. In die situatie wordt het beslag niet langer voorafgegaan door een hernieuwd bevel tot betaling. In de andere gevallen van vereenvoudigd derdenbeslag blijft het hernieuwd bevel tot betaling ook achterwege, maar komt hiervoor een vooraankondiging per brief in de plaats. Dit geeft de belastingschuldige nog een extra gelegenheid om zijn schuld te voldoen en een beslag te voorkomen. Het vereenvoudigde bankbeslag wordt, net als de overheidsvordering, niet vooraf aangekondigd omdat dit de belastingschuldige de kans zou geven om geld van zijn rekening te halen zodat de vordering van de Belastingdienst geen doel treft. Ten slotte geldt in het algemeen dat de Belastingdienst zijn bevoegdheid om derdenbeslag te leggen, ook na vereenvoudiging van de procedure, zal blijven inzetten om schulden te innen. De inning van belasting- en toeslagschulden is immers een primaire taak van de Belastingdienst.

De heer Omtzigt vraagt of ik kan aangeven in hoeverre bij het leggen van derdenbeslag rekening wordt gehouden met de beslagvrije voet. De Belastingdienst houdt rekening met de beslagvrije voet als het beslag wordt gelegd op een periodieke uitkering. Dit geldt zowel voor een executoriaal derdenbeslag (nu) als voor een vereenvoudigd derdenbeslag (straks) op een periodieke uitkering, zoals het loon. Na inwerkingtreding van de Wet vereenvoudiging beslagvrije voet wordt het voor de Belastingdienst mogelijk om voorafgaand aan een beslag de beslagvrije voet te

<sup>9</sup> [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privere relatie\\_familie\\_en\\_gezondheid/erven/erfenis\\_krijgen/erfbelasting\\_betalen/belastingrente\\_over\\_de\\_aanslag\\_erf\\_belasting/voorbeelden\\_belastingrente\\_bij\\_erfbelasting.](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privere relatie_familie_en_gezondheid/erven/erfenis_krijgen/erfbelasting_betalen/belastingrente_over_de_aanslag_erf_belasting/voorbeelden_belastingrente_bij_erfbelasting)

berekenen op basis van bij de Belastingdienst beschikbare gegevens, dus zonder dat daar aanvullende informatie afkomstig van de belasting-schuldige voor nodig is. De Belastingdienst kan de beslagvrije voet vanaf dat moment dan ook vooraf toepassen bij dwangverrekening en de overheidsvordering. In de Wet vereenvoudiging beslagvrije voet is niet geregeld dat de beslagvrije voet ook geldt voor bankbeslagen. Door onder meer de Nationale ombudsman wordt hierop wel aangedrongen. Ook het kabinet is van mening dat de overheid als schuldeiser een verantwoordelijkheid heeft om te voorkomen dat burgers onder het bestaansminimum terechtkomen. In het regeerakkoord 2017–2021 is het belang dat het kabinet hieraan hecht als volgt verwoord: «de overheid dient de beslagvrije voet te respecteren.» Hoewel de discussie over de toepassing van de beslagvrije voet op bankbeslagen losstaat van de in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 voorgestelde uitbreiding van het vereenvoudigde derdenbeslag, onderschrijft het kabinet de noodzaak van een wettelijke beslagvrije voet voor bankbeslagen. Het wetgevingstraject is echter pas onlangs gestart en de afronding ervan kan nog enige tijd duren. Dit jaar nog wordt een preadvies hierover van de Koninklijke Beroepsorganisatie van Gerechtsdeurwaarders (KBvG) verwacht. Vooruitlopend op dit wettelijke traject ben ik inmiddels een onderzoek gestart naar de mogelijkheden om de beslagvrije voet, eventueel beleidsmatig, toe te passen bij een bankbeslag door de Belastingdienst en de lagere overheden. Om dit mogelijk te maken dienen enkele knelpunten te worden opgelost. In de loop van 2018 zal ik uw Kamer berichten over de resultaten van dit onderzoek.

De heer Omtzigt vraagt of de huidige schulden die volgens het systeem van «dynamisch monitoren» worden afgehandeld inbaar zijn of nooit meer worden geïnd. Het incassosysteem «dynamisch monitoren» legt in een vroeg stadium geautomatiseerd een koppeling tussen openstaande vorderingen en concrete verhaalsmogelijkheden. Op basis van de resultaten van die koppeling krijgen invorderingsmedewerkers een advies over de meest effectieve invorderingsactie bij een individuele debiteur. Het dynamisch monitoren geschiedt bovendien meerjarig. In beginsel zijn alle belasting- en toeslagschulden in het systeem van dynamisch monitoren opgenomen, zowel de inbare als de oninbare schulden.

De heer Omtzigt vraagt hoe er wordt omgegaan met de deurwaarders bij de Belastingdienst. De voorgestelde vereenvoudigde procedure van derdenbeslagen leidt tot een werkvermindering bij de deurwaarderij die in lijn is met de ontwikkeling van de deurwaarderscapaciteit.

#### *Vervallen schorsende werking fiscaal verzet*

Mevrouw De Vries en de heer Snels vragen hoe de rechtsbescherming bij fiscaal verzet is geregeld. Als de Belastingdienst in het kader van de tenuitvoerlegging van een dwangbevel dwanginvorderingsmaatregelen neemt, blijft het ook in de toekomst voor de belastingschuldige mogelijk daartegen in verzet te komen (fiscaal verzet). Ook blijft het mogelijk om de tenuitvoerlegging van het dwangbevel te schorsen hangende de verzetsprocedure. In het wetsvoorstel OFM 2018 is geregeld dat die schorsing niet langer automatisch gebeurt; de belastingschuldige moet de rechter verzoeken om schorsende werking te verlenen aan het verzet. De belastingschuldige kan dit doen in de verzetsprocedure zelf of, bijvoorbeeld als hij hiertoe pas vlak voor de datum van een executoriale verkoop initiatief neemt, in een separate kortgedingprocedure. De belastingschuldige wordt dus niet beperkt in zijn mogelijkheden om dwanginvorderingsmaatregelen door de Belastingdienst ter toetsing aan de rechter voor te leggen.



Mevrouw De Vries vraagt welke knelpunten er zijn als een burger bij een executoriale verkoop niet op tijd zelf de schorsende werking aanvraagt. Een knelpunt doet zich voor op het moment dat de belastingschuldige pas in een heel laat stadium initiatief neemt tot het instellen van een verzetsprocedure, bijvoorbeeld vlak voor een geplande executoriale verkoop. In die situatie kan het nodig zijn voor de belastingschuldige om een separate kortgedingprocedure aan te spannen waarin hij de rechter verzoekt om de schorsende werking aan het verzet te verbinden. Dit kan extra kosten voor de belastingschuldige met zich meebrengen. Als de verzetsprocedure een of enkele dagen voor een executoriale verkoop wordt ingesteld, kan het zelfs te laat zijn om de rechter te vragen om schorsing van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel. In dat geval is het aan de Belastingdienst om te beoordelen of de gronden van de verzetsprocedure reden zijn om de geplande executoriale verkoop te annuleren.

Mevrouw De Vries vraagt of de juridische kosten van fiscaal verzet met het wetsvoorstel worden verschoven van de Belastingdienst naar de belastingschuldige. Ook de heer Snels vraagt of de drempel niet te hoog wordt voor de belastingschuldige. Als de belastingschuldige tijdig initiatief neemt waardoor hij de rechter in de verzetsprocedure zelf kan verzoeken om schorsende werking aan het verzet te verbinden, dan zijn er geen noemenswaardige extra kosten. Als de belastingschuldige zich pas vlak voor een executoriale verkoop tot de rechter wendt, dan zal hij een kortgedingprocedure moeten aanspannen met het verzoek om schorsende werking aan het verzet te verlenen. De kosten van deze kortgedingprocedure worden straks inderdaad verschoven van de Belastingdienst naar de belastingschuldige. Deze kosten bestaan uit het griffierecht en de extra advocaatkosten. Het griffierecht bedraagt € 618 voor niet-natuurlijke personen, € 287 voor natuurlijke personen en € 78 voor onvermogenen. De advocaatkosten hangen af van het uurtarief van de advocaat en de complexiteit van de zaak. In alle gevallen kan de rechter, via een kostenveroordeling van de Belastingdienst, bepalen dat de belastingschuldige (gedeeltelijk) tegemoet wordt gekomen in de kosten. Dit zal de rechter alleen doen als hij de belastingschuldige in het gelijk stelt.

De heer Snels en de heer Van Weyenberg vragen naar de huidige mogelijkheden van de ontvanger om de schorsende werking te ontzeggen met toestemming van de rechter. Bij een verzetsprocedure heeft de ontvanger juridisch de mogelijkheid om de rechter toestemming te vragen de schorsende werking aan het verzet te ontzeggen. Hij kan dit in de verzetsprocedure zelf doen of in een separate kortgedingprocedure. Feitelijk is dat laatste echter vaak niet meer mogelijk omdat de verzetdagaanvang vlak voor, soms zelfs enkele uren voor, de executoriale verkoop wordt betekend. Er is dan eenvoudigweg te weinig tijd om via een kortgedingprocedure nog toestemming van de rechter te krijgen voor het voortzetten van de executoriale verkoop.

De heer Snels vraagt of de besparing uiteindelijk € 350.000 bedraagt. Dit kan ik bevestigen. De besparing van € 350.000 is het saldo van een besparing op advocaatkosten van circa € 450.000 per jaar en een toename van de uitvoeringskosten van circa € 100.000 die zijn verbonden aan de verwachte toename van kortgedingprocedures.

De heer Snels vraagt of het bedrag van de besparing in de uitvoeringskosten in voldoende mate de beperking van de rechtsbescherming voor de belastingschuldige rechtvaardigt. Ook de heer Omtzigt vraagt hoe de verschillende belangen zijn gewogen. De voorgestelde maatregel heeft niet alleen een besparing in de uitvoeringskosten tot doel, maar ook het voorkomen van oneigenlijk gebruik van de verzetsprocedure. De automatische schorsing van het fiscale verzet wordt in de praktijk gebruikt



om uitstel van betaling van belastingschuld te verkrijgen. De gronden van het verzet zijn in deze situaties vaak evident kansloos en het verzet wordt bijvoorbeeld vlak voor een executoriale verkoop ingesteld. Hoewel het verkrijgen van uitstel van betaling vanuit het perspectief van de belastingschuldige een begrijpelijk en legitiem doel is, meen ik dat deze handelwijze oneigenlijk en maatschappelijk ongewenst is. Oneigenlijk omdat de verzetsprocedure hiervoor niet bedoeld is. Deze is bedoeld om rechtsbescherming te bieden aan belastingschuldigen die een gegronde reden voor verzet hebben. Ongewenst bovendien omdat deze belastingschuldigen met het niet formeel, maar wel feitelijk verkregen uitstel van betaling een liquiditeitsvoordeel hebben ten opzichte van andere belastingschuldigen die hun belastingschuld wel tijdig betalen. Ook leidt het vaak tot het verder oplopen van belastingschulden. Daarnaast geldt dat de Belastingdienst tijdens de verzetsprocedure in de praktijk meestal geen andere zaken in beslag neemt. Na afloop van de verzetsprocedure is dus de belastingschuld vaak hoger geworden, zijn de verhaalsmogelijkheden minder geworden en zijn de financiële omstandigheden van de belastingschuldige doorgaans nog slechter geworden. Ik ben van oordeel dat deze belangen opwegen tegen de nadelen ervan voor de belastingschuldige, mede gezien het feit dat er slechts in minder dan 2% van de verzetsprocedures sprake is van een (deels) gegrond verzet.

De heer Snels vraagt of er andere maatregelen zijn onderzocht, bijvoorbeeld om aan het verzet geen schorsende werking te verlenen als er overduidelijk sprake is van een niet-onderbouwd verzoek. Ik heb nagedacht over alternatieven voor het vervallen van de schorsende werking, maar kwam daarbij tot de conclusie dat deze onvoldoende effectief zouden zijn. Voor alle alternatieven waarbij de automatische schorsing uitgangspunt is, geldt dat oneigenlijk gebruik ervan mogelijk blijft, waardoor de Belastingdienst geconfronteerd blijft worden met gedwongen annulleringen van executoriale verkopen.

#### *Accijnzen*

Mevrouw De Vries vraagt wat voor vermoedens er moeten zijn om toegang te krijgen tot een andere plaats dan een accijnsgoederenplaats. Op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is iedereen die een gebouw of grond in gebruik heeft verplicht de inspecteur desgevraagd toegang te verlenen voor zover dat ingevolge een belastingwet te verrichten onderzoek noodzakelijk is. Om toegang te krijgen tot bijvoorbeeld een loods die geen accijnsgoederenplaats is, is dus geen vermoeden nodig dat er daarbinnen mogelijk iets voorhanden is of wordt geproduceerd in strijd met de accijnswetgeving. De inspecteur heeft echter niet de bevoegdheid om vervolgens in deze loods rond te kijken of de administratie te raadplegen. Die bevoegdheid heeft hij alleen als het gaat om een accijnsgoederenplaats. Niettemin is het van belang ook in een loods als hiervoor genoemd onderzoek in te stellen als er vermoedens zijn dat er accijnsgoederen liggen opgeslagen of worden geproduceerd. Een dergelijk vermoeden kan bijvoorbeeld berusten op de constatering dat voor de loods een buitenlandse vrachtauto van een buitenlandse wijnhandel geparkeerd staat. Het is dan niet ondenkbaar dat uit deze vrachtauto wijn is gelost waarover geen Nederlandse accijns is afgedragen.

#### *Inkeerregeling*

In het kader van het voorstel om de wettelijke inkeerregeling af te schaffen, geven de heren Omtzigt en Nijboer aan dat het voor belastingplichtigen mogelijk moet blijven om fouten te corrigeren. Dat ben ik vanzelfsprekend met hen eens en dit blijft ook zo. De inkeerregeling ziet

op gevallen waarin de belastingplichtige een vergrijpboete kan worden opgelegd. Een vergrijpboete kan alleen worden opgelegd indien de belastingplichtige opzettelijk of grofschuldig de belastingwetgeving heeft overtreden. Dit is een andere situatie dan waarop de heren Omtzigt en Nijboer doelen. Een belastingplichtige die een vergissing maakt en dat later constateert, kan deze vergissing herstellen zonder dat hij voor het opleggen van een vergrijpboete hoeft te vrezen. Het doel van het afschaffen van de inkeerregeling is dat degenen die de fiscale kantjes ervan aflopen een vergrijpboete kan worden opgelegd, ook als zij zich binnen twee jaar daarna melden.

De heer Bruins stelt dat snel herstel van fouten anders is dan herstel na jaren wachten en vraagt of er daarom een verschil in boetehoogte zou kunnen worden gemaakt tussen de eerste twee jaar en de jaren erna. Zoals ik de heren Omtzigt en Nijboer heb geantwoord, kan een belastingplichtige een vergissing herstellen zonder dat een vergrijpboete opgelegd wordt. Het is dus niet nodig om het door de heer Bruins voorgestelde onderscheid te maken. De heer Bruins roept verder op om de beleidsruimte van de inspecteur om hogere vergrijpboeten op te leggen volop te gebruiken en vraagt of dat ook mijn inzet is. Zoals in de memorie van toelichting bij deze maatregel is aangegeven, is de op te leggen vergrijpboete bij inkeer in de afgelopen jaren in het beleid al verhoogd. De inspecteur kan de (verhoogde) vergrijpboete afhankelijk van de concrete omstandigheden van het individuele geval nog verder verhogen tot het wettelijke maximum. Omdat een bestuurlijke boete effectief en proportioneel moet zijn, zal de inspecteur per geval de afweging (moeten) maken wat in dat individuele geval een passende en geboden vergrijpboete is. Een algemene regel kan ik niet geven.

De heer Nijboer vraagt hoe het kabinet staat tegenover het oprekken van de navorderingstermijn van twaalf jaar bij inkeer vanwege het langer dan twaalf jaar niet voldoen aan de belastingverplichtingen. De navorderingstermijn is gekoppeld aan de termijn voor strafvervolging, bijvoorbeeld voor belastingfraude. Ik acht het onwenselijk als deze termijnen uiteen gaan lopen.

### *Belastingrente*

Mevrouw De Vries geeft aan dit jaar Kamervragen te hebben gesteld over de regeling belastingrente. In de beantwoording daarop heeft mijn ambtsvoorganger aangegeven dat het goed denkbaar is dat er belastingplichtigen zijn die de regeling belastingrente onrechtvaardig vinden. Zij geeft daarbij aan dat het haar erom gaat dat sommige bedrijven acht procent belastingrente betalen en vraagt hoe ik daarover denk. Het klopt dat mijn ambtsvoorganger in antwoord op vragen van mevrouw De Vries heeft aangegeven dat hij zich goed kan voorstellen dat er belastingplichtigen zijn die de regeling belastingrente onrechtvaardig vinden.<sup>10</sup> Deze uitspraak had betrekking op het feit dat de regeling belastingrente als zodanig in vergelijking met de regeling heffingsrente als onrechtvaardig zou kunnen worden ervaren. Er wordt namelijk met de regeling belastingrente een andere systematiek gehanteerd dan onder die van de heffingsrente. Het aansluiten bij de verzuimrenteregeling van de Algemene wet bestuursrecht heeft namelijk tot gevolg gehad dat niet meer automatisch rente wordt vergoed indien de belastingplichtige een bedrag terugkrijgt. De hoofdregel is nu dat de Belastingdienst geen rente vergoedt, tenzij hij niet tijdig beslist op een aangifte of verzoek. In dat geval kan de Belastingdienst onder voorwaarden belastingrente verschuldigd zijn. Mijn standpunt betreffende de regeling belastingrente is hetzelfde als dat van mijn voorganger. Ik heb ook begrip voor de opmerking van mevrouw De

<sup>10</sup> Aanhangsel Handelingen II 2016/17, nr. 2043.

Vries over het percentage van de belastingrente voor de vennootschapsbelasting van minimaal acht procent. Aanpassing van dit percentage zou een budgettaire dekking vergen.<sup>11</sup>

### *Pleegpartners*

Mevrouw Leijten en de heer Omtzigt gaan in op het partnerbegrip ten aanzien van pleegkinderen. De heer Omtzigt vraagt om toe te zeggen dat het voorstel om pleegkinderen op gezamenlijk verzoek niet als pleegkinderen aan te merken met voldoende terugwerkende kracht kan ingaan. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag toegelicht zal de maatregel met terugwerkende kracht worden ingevoerd vanaf berekeningsjaar 2017 door middel van een beleidsbesluit.<sup>12</sup> Dat beleidsbesluit wordt naar verwachting deze maand gepubliceerd.

Mevrouw De Vries vraagt wat het gedragseffect kan zijn indien belastingplichtigen fouten in de aangifte niet meer kunnen herstellen. Ik herhaal graag dat belastingplichtigen ook straks als zij constateren dat zij per ongeluk een fout in de aangifte hebben gemaakt dit nog steeds kunnen herstellen zonder dat er een vergrijpboete wordt opgelegd. Ik verwacht dus geen gedragseffecten.

### *Belastingwet BES*

Mevrouw De Vries vraagt wat de vrijstelling van vastgoedbelasting voor sociaal-culturele instellingen precies kost. De geraamde kosten van de maatregel bedragen € 30.000. Ook vraagt mevrouw De Vries wanneer er een nieuw fiscaal stelsel komt op de BES. In de kabinetsreactie op het rapport van de evaluatiecommissie Spies wordt gesproken over het treffen van maatregelen voor de BES-eilanden, onder andere op fiscaal gebied. Dit kabinet zal zich daar nader op beraden. Daarnaast vraagt mevrouw De Vries waarom is gekozen voor een ruime interpretatie van het begrip instelling, en welke instellingen onder de maatregel gaan vallen. Met de vrijstelling wordt beoogd te voorkomen dat een groep instellingen omvalt. De verwachting is dat circa vijftien instellingen in aanmerking komen voor de vrijstelling. Het gaat om instellingen die armlastig zijn en ter plaatse goede doelen nastreven, zoals opvang of dagbesteding van bejaarden, begeleiding van jongeren, de scouting en bijvoorbeeld een speeltuin. Deze instellingen zullen bij ministeriele regeling worden aangewezen.

### **Afschaffing van de btw-landbouwregeling**

Mevrouw De Vries, de heer Edgar Mulder en de heer Bruins vragen of het niet beter is om de € 22 miljoen die vrijkomt te handhaven voor de land- en tuinbouw zelf en dus de opbrengst terugsluizen. De vrijkomende middelen van de btw-landbouwregeling zijn ingezet om het aandeel van het Ministerie van Economische Zaken in de ruilvoetproblematiek in te vullen. Dit is opgenomen in de begroting van het Ministerie van Economische Zaken 2017. De middelen zijn niet meer beschikbaar voor andere doeleinden. De resterende opbrengst is ingezet voor dekking van het Belastingplan 2018.

De heer Edgar Mulder vraagt naar de noodzaak om deze wijziging nu aan te brengen. Hij vraagt zich af, welk probleem het wetsvoorstel oplost. Het kabinet beraadt zich doorlopend over de inzet van middelen. Het Ministerie van Economische zaken heeft het landbouwinstrumentarium

<sup>11</sup> Voor die bedragen verwijs ik naar tabel bij de beantwoording van vraag 7 van de door het lid De Vries (VVD) eerder gestelde vragen (zie voor de vindplaats de vorige voetnoot).

<sup>12</sup> Kamerstuk 31 066, nr. 377.

opnieuw in overweging genomen en op nut en noodzaak beoordeeld. Omdat de landbouwregeling in de btw in mindere mate bijdraagt aan de beleidsdoelstellingen heeft het kabinet in 2016 besloten deze regeling af te schaffen en een deel van het aandeel van het Ministerie van Economische Zaken in de ruilvoetproblematiek in te vullen.

De heer Omtzigt stelt een vraag over mogelijke fraude. De Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit acht de kans dat het voorliggende wetsvoorstel bijdraagt aan mogelijke fraude met paarden, gering. Paarden die in een buitenlands stamboek worden ingeschreven raken niet buiten beeld. Zowel de eigenaar van het paard als het buitenlandse stamboek hebben immers de plicht het paard dat in Nederland wordt gehouden aan te melden in de Nederlandse centrale database die wordt beheerd door RVO.nl. De paarden zijn om die reden in Nederland bekend en het is onduidelijk hoe deze maatregel kan bijdragen aan mogelijke fraude. Fraude met paarden komt voor. Door de met ingang van 1 januari 2016 aangescherpte Europese regels rondom het paardenpaspoort, de verbeteringen die zijn doorgevoerd in de database van RVO.nl en de voorstellen in het kader van de Europese diergezondheidsverordening wordt er echter al veel gedaan om deze fraude met paarden tegen te gaan.

De heer Bruins vraagt of het kabinet bereid is een zogenoemde MKB-toets uit te laten voeren. Mijn ambtsvoorganger heeft de administratieve lasten van dit wetsvoorstel in kaart gebracht. Ik verwacht dat de administratieve lasten in zijn geheel terecht komen bij het MKB, daar het grootbedrijf meestal geen gebruik maakt van de landbouwregeling. De berekening van de administratieve lasten heeft plaatsgevonden via de gebruikelijke berekeningswijze voor de regeldruk, en niet volgens een specifieke MKB-toets. Het regeerakkoord 2017 voorziet in een invoering van een MKB-toets. Het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat werkt aan de invulling van deze aanvullende toets. Deze toets is nu nog niet beschikbaar.

Mevrouw Leijten vraagt of het bijhouden van een btw-registratie op korte termijn te doen is en of het redelijk is te verwachten dat binnen enkele weken een goed werkend administratiesysteem is opgetuigd. Het voornemen om de landbouwregeling af te schaffen, is in september 2016 bekend gemaakt in de begroting van het Ministerie van Economische Zaken voor 2017. Het voornemen was dus al geruime tijd bekend en de sector heeft dan ook tijd gehad om zich hierop voor te bereiden. In dat licht acht het kabinet de invoering van de belastingplicht voor de desbetreffende landbouwers per 2018 niet bezwaarlijk.

Mevrouw Leijten vraagt vervolgens of, indien het niet redelijk is om te verwachten dat een goed werkend administratiesysteem binnen een aantal weken na het aannemen van de wet opgetuigd is, uitstel mogelijk is. Aangezien het kabinet verwacht dat het opduiken van een goedwerkend administratiesysteem niet tot onoverkomelijke problemen zal leiden, lijkt uitstel op dit punt niet nodig.

Mevrouw De Vries vraagt wat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zijn, dit mede in relatie tot de inschatting van LTO. Zoals mijn ambtsvoorganger eerder heeft aangegeven bedraagt de administratieve lastenverzwaring circa € 1 miljoen voor circa 20.000 landbouwers. De genoemde inschatting van LTO herkent het kabinet niet.

Mevrouw De Vries vraagt of het klopt dat paardenfokkers 15% meer btw-druk zullen hebben. Mevrouw De Vries vraagt tevens hoe kleine paardenfokkers worden geraakt door dit wetsvoorstel en in hoeverre de

kleineondernemersregeling een oplossing kan bieden. Door het afschaffen van de landbouwregeling vervalt ook de goedkeuring die het mogelijk maakt dat de paardensector gebruikmaakt van deze regeling. Voor zover sprake is van de levering van hobby- en renpaarden aan particulieren betekent dit inderdaad dat de btw-druk ongeveer met 15% toeneemt. Dat geldt ook voor de kleine paardenfokkers. Alleen natuurlijke personen kunnen in aanmerking komen voor de kleineondernemersregeling. De kleineondernemersregeling geldt niet voor rechtspersonen, zoals bv's, stichtingen of verenigingen. Mits ook aan de (overige) voorwaarden is voldaan, kan toepassing van de kleineondernemersregeling inderdaad leiden tot een lagere btw-druk.

De heer Bruins vraagt of een terugsluis naar de sector zou kunnen plaatsvinden door de kleineondernemersregeling uit te breiden. Voorts vraagt de heer Bruins hoe ik tegenover een uitbreiding van de kleineondernemersregeling sta. Landbouwers, natuurlijke personen, kunnen gebruikmaken van de huidige kleineondernemersregeling. Op dit moment biedt de kleineondernemersregeling geen ruimte tot uitbreiding. Dat komt door de huidige, verouderde opzet van deze regeling in Nederland die geen wijzigingen in de systematiek meer toestaat. Zo kunnen op dit moment alleen ondernemers die geen rechtspersoon zijn gebruik maken van de regeling. Zoals mijn ambtsvoorganger heeft aangekondigd, worden de mogelijkheden om de kleineondernemersregeling te moderniseren onderzocht. Ik zal hierbij kijken of de groep landbouwers die van deze regeling gebruik kan maken kan worden uitgebreid.<sup>13</sup> Hierbij wordt onderzoek gedaan naar de vereenvoudigingswinst en andere mogelijke effecten door de huidige verminderingsregeling in de btw voor natuurlijke personen te vervangen door een brede omzetgerelateerde vrijstellingsregeling, die ook geldt voor rechtspersonen. Met een nieuwe regeling zal flexibeler kunnen worden ingespeeld op de op dat moment levende vraagstukken. Overigens geldt de kleine ondernemersregeling voor alle ondernemers en niet uitsluitend voor landbouwers. Ook om die reden is de regeling niet geschikt voor een gerichte terugsluis.

### **Overige vragen**

#### *Eigen woning en huwelijksgoederenregime*

Mevrouw De Vries en de heren Van Weyenberg en Omtzigt vragen naar de uitwerking van de eigenwoningregeling in relatie tot het per 1 januari 2018 als gevolg van het aangenomen initiatiefwetsvoorstel in te voeren nieuwe wettelijke huwelijksgoederenregime. Uit de brief van 14 april 2017<sup>14</sup> van mijn ambtsvoorganger blijkt dat de uitwerking van de eigenwoningregeling in bepaalde gevallen niet tot de gewenste uitkomst leidt. Ook ik erken dat. Het gaat daarbij om de situatie dat fiscale partners gezamenlijk een eigen woning financieren en bij een of beide partners sprake is van een eigenwoningreserve of een bestaande eigenwoning-schuld. Zoals ook al in de hiervoor genoemde brief is betoogd, staat deze uitwerking los van het initiatiefwetsvoorstel, maar hangt deze vooral samen met de wijzigingen in de eigenwoningregeling per 1 januari 2013. Om die reden deel ik dan ook niet het standpunt dat 1 januari 2018 – de datum van inwerkingtreding van de initiatiefwet – een cruciale datum zou zijn om deze kwestie te hebben afgehandeld. Er is mij natuurlijk wel veel aan gelegen om zo snel als mogelijk duidelijkheid te bieden. Het gaat om twee aspecten. Het eerste betreft de toepassing van de bijleenregeling waardoor een deel van de schuld niet als eigenwoningsschuld kan worden aangemerkt terwijl het bedrag van de eigenwoningreserve wel volledig

<sup>13</sup> Kamerstuk 34 302, nr. 5, bijlage 2.

<sup>14</sup> Kamerstuk 33 987, nr. 29.

wordt ingezet voor financiering van de gezamenlijke woning. Het tweede betreft het niet volledig kunnen voortzetten van een onder het overgangsregime vallende bestaande eigenwoningschuld omdat de fiscale partner die pas na 1 januari 2013 een eigen woning verkrijgt onder het aflossingsregime valt. Hoewel dat laatste fiscaal gezien ook beoogd is – het overgangsrecht is niet bedoeld voor nieuwe gevallen – kan dit bij fiscale partners in bepaalde gevallen tot een niet-beoogde aftrekbeperking leiden, mede vanwege het feit dat partners in de praktijk bij de financiering van de eigen woning door de geldverstrekker vaak verplicht worden gezamenlijk alle schulden voor de eigen woning aan te gaan. Om aan beide aspecten tegemoet te komen ben ik voornemens om bij beleidsbesluit een meer passende uitwerking goed te keuren. Gedachtengang daarbij is vooralsnog om bij toepassing van de bijleenregeling bij fiscale partners op woningniveau te bezien of voldoende eigen middelen zijn aangewend ter financiering van de gezamenlijke woning. Daarnaast zou dan bij partners met gescheiden vermogens mogelijk kunnen worden gemaakt dat het overgangsregime waar de ene fiscale partner recht op heeft gedeeltelijk kan overgaan op de fiscale partner die daar geen recht op heeft. Daarbij is vooralsnog het uitgangspunt de regeling die nu al geldt voor onder meer boedelmenging, al dan niet in aangepaste vorm, hierop toe te passen. Ik zal op korte termijn nader bezien of deze maatregelen voldoende aansluiten bij de beoogde uitwerking, deze laten toetsen op uitvoerbaarheid door de Belastingdienst en deze dan waar nodig met terugwerkende kracht invoeren. Het streven is om in januari 2018 een beleidsbesluit uit te vaardigen.

#### *Fiscale eenheid*

Mevrouw Leijten vraagt of de fiscale consolidatie als gevolg van het aangaan van de fiscale eenheid de oorzaak is van mogelijke strijdigheid met het EU-recht, hoeveel rechtszaken over de fiscale eenheid worden gevoerd, welke landen een vergelijkbaar regime als de fiscale eenheid kennen, wat de opbrengst is als de fiscale-eenheidsregeling in lijn wordt gebracht met het systeem dat andere landen hanteren en of de fiscale-eenheidsregeling ooit is geëvalueerd.

De huidige regeling voor de fiscale eenheid is opgenomen in de Wet Vpb 1969 en het Besluit fiscale eenheid 2003. Uitgangspunt bij de huidige regeling is, globaal gezegd, dat een in Nederland gevestigde moeder vennootschap die onmiddellijk de aandelen houdt in een in Nederland gevestigde dochter vennootschap, onder omstandigheden met die dochter vennootschap een fiscale eenheid kan vormen.<sup>15</sup> Houdt de moeder vennootschap ook de aandelen in een andere niet in Nederland gevestigde dochter vennootschap (zonder vaste inrichting in Nederland), dan kan die dochter vennootschap niet tot de fiscale eenheid met de moedermaatschappij gaan behoren. Het gevolg van het vormen van een fiscale eenheid is onder andere dat verliezen en winsten met elkaar kunnen worden verrekend en – vanwege de fiscale consolidatie – dat transacties binnen fiscale eenheid niet zichtbaar zijn waarbij het mogelijk is tussen verschillende gevoegde lichamen fiscaal geruisloos te schuiven met vermogensbestanddelen. Daarnaast vindt vanwege de consolidatie binnen een fiscale eenheid de toepassing van een aantal regelingen in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting op een andere wijze plaats dan wanneer er geen sprake zou zijn van een fiscale eenheid. In bepaalde gevallen leidt de samenloop tussen de fiscale eenheid en deze regelingen op onderdelen tot een gunstigere fiscale behandeling dan wanneer er geen fiscale eenheid zou zijn.

<sup>15</sup> Hierbij wordt bijvoorbeeld geabstraheerd van situaties met een top- of tussenmaatschappij.



Bij de Hoge Raad loopt momenteel een procedure over de vraag of een zuster-fiscale eenheid ook mogelijk moet zijn in de situatie met een Israëlische moedermaatschappij (met een beroep op de nondiscriminatiebepaling in het van toepassing zijnde belastingverdrag Nederland-Israël). Volgens advocaat-generaal (A-G) Wattel in zijn conclusie bij deze procedure is een fiscale eenheid in die situatie niet mogelijk.<sup>16</sup> Indien de Hoge Raad deze conclusie volgt, ziet het kabinet geen reden tot aanpassing van de fiscale-eenheidsregeling. Tijdens het debat over het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale eenheid op 6 september 2016 is toegezegd uw Kamer te informeren zodra duidelijk is wat de uitkomst is van deze procedure.<sup>17</sup> Verder zijn op dit moment bij het HvJ EU twee zaken aanhangig met betrekking tot de vraag of het Nederlandse fiscale-eenheidsregime op bepaalde punten in strijd is met het EU-recht. Het gaat om twee afzonderlijke zaken met een gemeenschappelijke kernvraag: kunnen belastingplichtigen ondanks dat zij geen fiscale eenheid kunnen aangaan met hun buitenlandse dochters, wel in aanmerking komen voor de voordelen van afzonderlijke elementen van het fiscale-eenheidsregime alsof wel een fiscale eenheid met die buitenlandse dochters is aangegaan (de zogenoemde per-elementbenadering). De eerste zaak gaat over de weigering van de aftrek van rente vanwege de toepassing van de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969.<sup>18</sup> De tweede zaak gaat over de weigering van de aftrek van een valutaverlies.<sup>19</sup> Op 25 oktober 2017 heeft A-G Campos Sánchez-Bordona van het HvJ EU in deze twee zaken over de verenigbaarheid van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime in de Wet Vpb 1969 met de uit het EU-recht voortvloeiende vrijheid van vestiging conclusie genomen.

Indien het HvJ EU conform de conclusie van de A-G in eerstgenoemde zaak de belastingplichtige in het gelijk stelt, moet mogelijk bij vele belastingplichtigen alsnog renteaftrek worden toegestaan (vanwege het buiten toepassing laten van artikel 10a van de Wet Vpb 1969). Deze vorm van «cherry-picking» (het zich uitsluitend beroepen op bepaalde voordelen van het fiscale-eenheidsregime) kan zeer grote budgettaire gevolgen hebben.

De Eerste<sup>20</sup> en de Tweede Kamer<sup>21</sup> zijn op 25 oktober 2017 geïnformeerd over de inhoud van de conclusie van de A-G en het vorige kabinet achtte het geboden direct aan te kondigen op welke wijze in spoedreparatiemaatregelen zal worden voorzien als het HvJ EU de voor Nederland negatieve conclusie in deze zaak zou volgen. Daarvoor moet de definitieve uitspraak van het HvJ EU, die naar verwachting in de eerste helft van 2018 verschijnt, nog worden afgewacht. De aangekondigde spoedreparatiemaatregelen voorkomen op dit moment voor de toekomst de meest acute budgettaire problemen en zien op de waarschijnlijk meest kwetsbare elementen van de fiscale-eenheidsregeling. Het Europeesrechtelijke risico voor de overige elementen wordt daarmee niet volledig weggenomen. Binnen afzienbare termijn zullen de spoedreparatiemaatregelen moeten worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Over de vormgeving en het moment

<sup>16</sup> Conclusie van 30 november 2016, nr. 16/02919, ECLI:NL:PHR:2016:1240.

<sup>17</sup> Handelingen II 2015/16, nr. 107, item 12, blz. 11.

<sup>18</sup> Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/05, Zaak C-398/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X BV tegen Staatssecretaris van Financiën.

<sup>19</sup> Publicatieblad van de Europese Unie 2016/C 371/06, Zaak C-399/16: Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden (Nederland) op 18 juli 2016 – X NV tegen Staatssecretaris van Financiën.

<sup>20</sup> Kamerstuk 34 323, F.

<sup>21</sup> Kamerstuk 34 323, nr. 20.



van invoering van die definitieve oplossing zal, mede met het oog op een goed fiscaal ondernemingsklimaat, ook overleg met het bedrijfsleven plaatsvinden. Dat neemt niet weg dat ontwikkelingen in de praktijk ertoe zouden kunnen leiden dat voortijdig nadere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen.

Het Nederlandse regime van de fiscale eenheid is een redelijk uniek systeem dat niet echt vergelijkbaar is met de regelingen in andere landen. Dat blijkt bijvoorbeeld ook uit de mededeling van de Europese Commissie inzake de fiscale behandeling van verliezen in grensoverschrijdende situaties.<sup>22</sup> Daaruit blijkt bijvoorbeeld dat (destijds) zes lidstaten van de EU geen nationale regeling voor de verliesverrekening binnen een groep hadden. De regelingen van de (destijds) overige negentien lidstaten van de EU worden in die mededeling grosso modo in drie categorieën opgesplitst:

- (a) overbrenging van verliezen binnen de groep (zeven lidstaten van de EU);
- (b) pooling van fiscale resultaten van de groep (elf lidstaten van de EU); of
- (c) volledige fiscale consolidatie (één lidstaat van de EU).

Binnen de EU geldt alleen in Nederland het in de mededeling aangeduide systeem van volledige fiscale consolidatie. Ook buiten de EU zijn er, voor zover bekend, geen systemen die echt vergelijkbaar zijn met het Nederlandse fiscale-eenheidssysteem.

Op basis van de huidige beschikbare gegevens is het niet mogelijk om een raming van het totale budgettaire beslag van de fiscale-eenheidsregeling te maken omdat de verdeling van de fiscale winsten over de gevoegde maatschappijen niet bekend is. Overigens is de fiscale-eenheidsregeling als zodanig nooit geëvalueerd.

### *Omzetbelasting*

De heer Van Raan vraagt of Bijlage III van de BTW-richtlijn kan worden uitgebreid met het verlenen van diergeneeskundige handelingen. Op grond van artikel 98 van de BTW-richtlijn kan op goederen of diensten het verlaagde tarief van toepassing zijn, indien deze zijn opgenomen in Bijlage III. Deze lijst is limitatief. Uit Bijlage III volgt niet dat de diensten verricht door een dierenarts hier ook toe kunnen behoren. Het Belastingplan 2018 biedt niet de mogelijkheid om de BTW-richtlijn uit te breiden. Een wijziging van deze regels is alleen mogelijk op basis van een richtlijnvoorstel van de Europese Commissie, waar vervolgens alle 28 lidstaten akkoord mee moeten gaan.

De heer Nijboer vraagt waarom voor een digitale krant een ander btw-tarief geldt dan voor een papieren krant. Op basis van de BTW-richtlijn is het momenteel niet mogelijk om elektronische diensten tegen het verlaagde btw-tarief te belasten. De Europese Commissie heeft eind 2016 een richtlijnvoorstel gepubliceerd dat een gelijke btw-behandeling van elektronische en fysieke publicaties tegen het verlaagde btw-tarief mogelijk maakt. Nederland heeft dat voorstel altijd actief gesteund. Tot op heden kon de noodzakelijke unanimiteit nog niet worden bereikt. Zolang de Ecofin Raad geen akkoord bereikt, staat het Europese recht niet toe dat Nederland elektronische publicaties onder het verlaagde btw-tarief brengt.

---

<sup>22</sup> Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad, het Europees parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité d.d. 19-12-2006, COM(2006) 824 definitief.

### *Belasting personenauto's en motorrijwielen*

De heren Nijboer, Van Weyenberg, Omtzigt en Van Raan hebben vragen gesteld over de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM). De vragen houden verband met de rol van de BPM bij de toegenomen parallelimport en de CO<sub>2</sub>-uitstoot als heffingsgrondslag in de BPM. De BPM is als gevolg van de ombouw naar CO<sub>2</sub>-uitstoot als heffingsgrondslag en vanwege de Europese interne marktregels steeds complexer geworden. Mijn ambtsvoorganger heeft in de brief van 16 oktober jl. een uitgebreide toelichting gegeven op de problematiek rondom de import van gebruikte auto's, de parallelimport.<sup>23</sup> De heren Nijboer, Van Weyenberg, Omtzigt en Van Raan wijzen er terecht op dat hier sprake is van een onwenselijke situatie. Het betreft echter een complex probleem waar verscheidene oorzaken aan ten grondslag liggen. Zoals in de genoemde brief is aangegeven is, vanwege de Europese interne marktregels, de ruimte beperkt om deze problematiek met wettelijke maatregelen aan te pakken. Graag neem ik de suggestie van de heer Omtzigt over om begin volgend jaar per brief een nadere toelichting op het fenomeen parallelimport te verstrekken. In deze brief zal ik tevens ingaan op mogelijke, te onderzoeken oplossingsrichtingen.

### *Specifieke uitkeringen op grond van de Duitse wet*

De heer Van Rooijen, de heer Edgar Mulder en de heer Bruins vragen of er – mede in het licht van recent beantwoorde Kamervragen – nog eens gekeken kan worden naar een vrijstelling van de heffing van inkomstenbelasting over uitkeringen op grond van de Duitse «Gesetz zur Zahlbarmachung von Renten aus Beschäftigungen in einem Ghetto», zogenoemde getto-uitkeringen. Hoezeer ik ook kan meevoelen met de wens deze uitkeringen vrij te stellen, het is in mijn visie rechtvaardig en evenwichtig om uitkeringen die vrij besteedbaar inkomen verschaffen gelijk te behandelen. Het zijn uitkeringen van de Duitse overheid in de vorm van pensioen dat is verbonden met in de Tweede Wereldoorlog – tegen betaling – verrichte arbeid. Nederland verleent voor deze uitkeringen een belastingvrijstelling met progressievoorbehoud. Dat betekent dat de uitkering zelf niet belast wordt maar wel wordt meegenomen bij de bepaling van de hoogte van het inkomen uit werk en woning en invloed heeft op het tarief waartegen het wel in Nederland belaste inkomen daadwerkelijk wordt belast. Het niet meetellen van zulke draagkrachtverhogende uitkeringen zou principieel onjuist zijn en bovendien zou daarvan een precedentwerking uitgaan voor vele andere uitkeringen die hun oorzaak vinden in de gevolgen van bijvoorbeeld oorlog, rampen, terreur, gijzeling of mishandeling.

Recentelijk is nog met grote zorgvuldigheid gekeken naar dit principiële uitgangspunt in het kader van een vrijstelling voor zogeheten artikel 2-Fonds-uitkeringen. Ook daar was vanwege juridische voetangels en klemmen en mogelijke precedentwerking sprake van grote terughoudendheid bij diverse van mijn ambtsvoorgangers om een vrijstelling voor deze specifieke uitkering op te nemen in de wetgeving. Bij precedentwerking valt te denken aan belastingplichtigen die een Nederlandse of buitenlandse uitkering in verband met de Tweede Wereldoorlog ontvangen, maar ook andere belastingplichtigen die bijvoorbeeld andere geweld- of rampgerelateerde periodieke uitkeringen ontvangen zouden een beroep op het gelijkheidsbeginsel kunnen doen. Het vorige kabinet heeft zich uit erkenning van de bijzondere positie van oorlogsslachtoffers in onze samenleving toch vanuit een open houding tot het uiterste ingespannen om te onderzoeken of de genoemde juridische en beleids-

<sup>23</sup> Kamerstuk 34 775 IX, nr. 8.

matige bezwaren daadwerkelijk in de weg staan aan de vrijstelling van de artikel 2-Fonds-uitkeringen.

Mede op advies van de landsadvocaat is geconstateerd dat voor een vrijstelling voor artikel 2-Fonds-uitkeringen een objectieve en redelijke rechtvaardiging is gelegen in het onderscheidende karakter van deze uitkeringen ten opzichte van andere soortgelijke (oorlogs)uitkeringen. Dit onderscheidende karakter is een optelsom van een aantal elementen die op zich genomen -deels- ook zouden kunnen gelden voor andere oorlogsuitkeringen, maar bij elkaar genomen de rechtvaardiging vormen voor een specifieke vrijstelling.<sup>24</sup> Onderscheidende kenmerken van de artikel 2-Fonds-uitkeringen zijn onder meer dat het geen sociale-zekerheidspensioen betreft, de uitkeringen na overlijden niet op de partner overgaan en een sterk verzoenend en deels immaterieel karakter hebben. Kenmerken die bij elkaar genomen andere oorlogsuitkeringen missen. Tegen deze achtergrond is voor artikel 2-Fonds-uitkeringen een vrijstelling ingevoerd. Voor periodieke uitkeringen met een inkomensaanvullend karakter zoals de getto-uitkering blijven het principiële uitgangspunt en de hierboven genoemde argumenten voor terughoudendheid echter onverminderd gelden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel

---

<sup>24</sup> Kamerstuk 34 303, nr. 3.