

- o het doenvermogen van een deel van de ca. 60.000 verzoekers is beperkt en zij hebben geen of weinig kennis van de EB.
- De volgende oplossingsrichtingen worden op dit moment getoetst op uitvoerbaarheid en juridische haalbaarheid:
  - o vereenvoudiging teruggaveproces door een forfaitair bedrag te hanteren: i.p.v. de te veel betaalde EB per verbruiker te berekenen, zou ervoor kunnen worden gekozen om per verbruiker een vast bedrag per kalenderjaar terug te geven; bij het bepalen van het bedrag zou dan worden verondersteld dat elke verbruiker de 1<sup>e</sup> schijf doorloopt, hierdoor hoeft het verbruik niet per verbruiker te worden doorgegeven en is het voldoende het totale aantal verbruikers te weten – per verbruiker wordt dan een bedrag teruggegeven dat gelijk is aan de lengte van de eerste schijf (bijv. 800 m<sup>3</sup>) maal het verschil tussen het tarief van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> schijf;<sup>1</sup>
  - o uitvoering zonder digitalisering van het teruggaafformulier: we brengen verder in beeld wat de gevolgen van handmatige verwerking zijn, mede gelet op het grote aantal te verwachten verzoeken.

In de voorfase is ook onderzocht of het TTB-proces (tijdelijke tegemoetkoming blokaansluiting) hiervoor gebruikt kan worden. Dit bleek geen begaanbare weg omdat de TTB een subsidieregeling is die voor eenmalig gebruik is opgezet en het teruggaafverzoek een fiscale regeling betreft. Wel wordt bekeken welke elementen van de TTB meegenomen kunnen worden in de oplossingsrichting.

#### Communicatie

N.v.t.

#### Politiek/bestuurlijke context

- Bij verschillende gelegenheden stelt de TK vragen over de 1<sup>e</sup> schijven, o.a. over de lengte bij gas (bijv. richting 2030 aflopend van 1.200 naar 800 m<sup>3</sup>).
- In de VJN zijn EB-tariefaanpassingen opgenomen als *klimaatmaatregel*: met EB-aanpassingen moet 1,2 Mton CO<sub>2</sub>-reductie worden bewerkstelligd. Over het lopende onderzoek naar de EB-tarieven die nodig zijn om te komen tot de beoogde CO<sub>2</sub>-reductie wordt u deze week bij separate nota geïnformeerd.
- In de Transitiestrategie prijsplafond zijn EB-aanpassingen opgenomen als mogelijke *koopkrachtmaatregel*.

#### Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

N.v.t.

<sup>1</sup> Ter illustratie: het verschil dat volgt uit de indicatieve EB-tarieven in het klimaatpakket bedraagt 19 ct. De teruggave per verbruiker per jaar is dan 800 x 19 ct. = € 152.



TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

DG Belastingdienst  
Directie UHB

DG Fiscale Zaken  
Directie VDI

# nota

Alternatieven teruggaaf bij nieuwe 1<sup>e</sup> schijven gas in de energiebelasting

Persoonsgegevens

## Aanleiding

Eerder deze week bent u geïnformeerd over knelpunten bij de uitwerking van een (nieuwe) teruggaafregeling voor blokverwarming bij de nieuwe schijven voor gas in de energiebelasting (EB) als het tarief in de nieuwe 1e schijf lager is dan het tarief van de nieuwe 2e schijf, en het blokverwarmingstarief gelijk is aan het tarief in de nieuwe 2e schijf (zie bijlage 1). De Belastingdienst heeft in samenwerking met DGFZ alternatieve opties (oplossingsrichtingen) in beeld gebracht. In deze nota informeren wij u hierover en leggen wij u enkele beslispunten voor, ook met betrekking tot de hoogte van het blokverwarmingstarief. Zoals in de vorige nota is vermeld gaat het hierna niet over de nieuwe schijven voor elektriciteit.

## Datum

14 juni 2023

## Notanummer

2023-0000158637

## Bijlagen

1. Nota knelpunten energiebelasting 28 juni 2023
2. Scenario's tarieven
3. Rekenvoorbeeld

## Beslispunten

- Gaat u ermee akkoord om het blokverwarmingstarief *gelijk te stellen aan het tarief van de nieuwe 2<sup>e</sup> schijf* (scenario (A) in bijlage 2)? In dit geval moet er bij de Belastingdienst een teruggaafverzoek kunnen worden ingediend voor de te veel betaalde EB. **Wij adviseren u te kiezen voor scenario (A).**
- Indien u scenario (A) heeft gekozen: gaat u akkoord met het nader voorbereiden van de uitvoering en het uitwerken van de wetgeving cf. oplossingsrichting (1)?
- Alternatief is scenario (B) waarin het blokverwarmingstarief *gelijkgesteld wordt aan het lagere tarief van de nieuwe 1e schijf* en dit tarief geldt over het volledige verbruik. Dan is in veel gevallen sprake van overcompensatie van verbruikers achter blokverwarming t.o.v. verbruikers met een individuele aansluiting, en die overcompensatie kan substantieel zijn (tot (tien)duizenden euro's bij bedrijven), zie hierover nader bijlage 2. Indien u kiest voor scenario (B): wilt u dat de voorbereidingen door de Belastingdienst en DGFZ voor optie (A) voortgezet worden, voor het geval dat bij de augustusbesluitvorming alsnog gekozen wordt voor scenario (A)?

## Kernpunten

- Indien het blokverwarmingstarief gelijk wordt gesteld aan het tarief in de nieuwe 2<sup>e</sup> schijf en het eerste tarief is lager dan in de tweede schijf, dan betalen verbruikers achter een blokverwarming te veel EB voor het verbruik in de 1e schijf (scenario (A)). De te veel betaalde EB zou vervolgens gecorrigeerd moeten worden via een teruggaveverzoek bij de Belastingdienst.

02-07-23

graag  
bespreken



- Een tweede mogelijkheid is dat het blokverwarmingstarief gelijkgesteld wordt aan het lagere tarief van de nieuwe 1<sup>e</sup> schijf. In dit geval geldt het blokverwarmingstarief over het volledige verbruik (dus ook als een gebruiker achter de blokverwarming een hoger verbruik heeft dan de nieuwe 1<sup>e</sup> schijf).
- Nu duidelijk is dat een teruggaafregeling met een forfait voor de Belastingdienst uitvoerbaar is, leggen wij beide opties aan u voor ter besluitvorming.

- In bijlage 2 schetsen we de twee scenario's en verschillen. Belangrijke aandachtspunten zijn overcompensatie, de vraag of de compensatie bij de eindverbruikers terecht komt en mogelijk misbruik.

In scenario (A) is sprake van beperkte overcompensatie in gevallen waarin een verbruiker meer verbruikt dan de lengte van de nieuwe 1<sup>e</sup> schijf (bijv. 800 m<sup>3</sup>). In scenario (B) is in veel gevallen sprake van overcompensatie van verbruikers achter blokverwarming t.o.v. verbruikers met een individuele aansluiting omdat het tarief voor het volledige verbruik geldt, en die overcompensatie kan substantieel zijn (tot (tien)duizenden euro's bij bedrijven).

In scenario (A) is de vraag of alle contracthouders van een blokverwarming daadwerkelijk een teruggaveverzoek indienen en als ze dit indienen of het voordeel terecht komt bij de eindverbruikers. In scenario (B) is de vraag of alle blokverwarmingen in beeld komen en of een contracthouder bij toepassing van het blokverwarmingstarief het voordeel doet toekomen aan de eindverbruikers.

In scenario (A) gaat het om dermate veel teruggaveverzoeken dat het voor de Belastingdienst onmogelijk is deze allemaal te controleren. In scenario (B) kan het toepassen van het blokverwarmingstarief dermate veel voordeel opleveren, dat de verwachting is dat veel verbruikers zich als blokverwarmer melden bij energieleveranciers, terwijl ze dat niet zijn. Het frauderisico is bij beide scenario's groot.

- Voor scenario (A) zijn de volgende opties getoetst op uitvoerbaarheid:

(1) Vereenvoudiging teruggaveproces door een forfaitair bedrag te hanteren:

- Hierbij wordt per onroerende zaak (hierna: verbruiker) een vast bedrag aan EB per kalenderjaar teruggegeven, gebaseerd op het tariefverschil tussen 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> schijf, maal de schijflengte 1<sup>e</sup> schijf maal het aantal achterliggende verbruikers (voor een voorbeeld zie bijlage 3).
- De contracthouder (degene die de aansluiting heeft; dit is dus niet de verbruiker) dient jaarlijks na afloop van het kalenderjaar een teruggaveverzoek in en ontvangt als teruggave het forfaitaire bedrag maal het aantal individuele verbruikers.

(2) Uitvoering zonder beoogde automatisering van de teruggaaf (conform bestaande berekeningswijze):

- Uitvoering van het huidige teruggaafproces zonder automatisering leidt tot een volledig handmatig teruggaafproces met aanzienlijke inzet van personele capaciteit, terwijl de kans op procesverstoringen groot is, o.a. omdat de kwaliteit van de aanvragen naar verwachting laag is. Conclusie is dat het hanteren van een forfaitair bedrag bij de teruggaaf verschillende voordelen heeft t.o.v. het in stand laten van het huidige teruggaafproces:

- Het huidige teruggaafproces kan niet geautomatiseerd worden. De benodigde digitalisering en automatisering van een forfait is maakbaar, maar heeft een doorlooptijd tot eind 2024. Dat betekent dat een



- || teruggaaf voor via een forfait het jaar 2024 vanaf 1 januari 2025 verleend zou kunnen worden. De invoering van een lager tarief in de nieuwe 1<sup>e</sup> schijf per 1 januari 2024 staat dit niet in de weg en is daarmee uitvoerbaar.
- o Het forfait kan eenvoudig berekend worden en het invullen van het formulier is ook eenvoudiger dan het huidige formulier. Dit past beter bij || het doenvermogen van de aanvragers (waaronder particuliere verhuurders en VVE's) met als gevolg een hogere kwaliteit van de aanvraag en betere afhandeling.
- o De Belastingdienst kan de verzoeken voor een forfait veelal || geautomatiseerd afdoen.

## Toelichting

Hieronder worden beide oplossingsrichtingen nader toegelicht.

### Oplossingsrichting 1. Forfaitaire teruggaaf

- || • In dit scenario verleent de Belastingdienst op verzoek van de contracthouder een forfaitaire teruggaaf van EB. Dit is dan een vast bedrag per achterliggende verbruiker in een blokverwarmingsinstallatie per kalenderjaar.
- || • Dat het een forfait is dat per kalenderjaar kan worden aangevraagd en toegepast, zorgt ervoor dat de meeste van de complicerende factoren zoals genoemd in de eerdere nota over de knelpunten, geen rol spelen.
- || • Dat het forfait een vast bedrag is per onroerende zaak, zorgt voor eenvoud, maar kan overcompensatie tot gevolg hebben omdat mogelijk niet alle verbruikers 800 m<sup>3</sup> verbruiken en daarmee de 1<sup>e</sup> schijf van 800 m<sup>3</sup> vol maken, maar wel het hele voordeel over de 1<sup>e</sup> schijf krijgen.
- || • De bepaling van de hoogte van het jaarlijkse forfaitaire bedrag is een beleidsmatige keuze. Het meest reële en eenvoudige is om het forfaitaire bedrag gelijk te laten zijn aan het voordeel dat verbruikers met een zelfstandige aansluiting hebben als zij de gehele 1<sup>e</sup> schijf doorlopen.
- || • Het bedrag is dan het verschil in tarief van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> tariefschijf, vermenigvuldigd met het verbruik van de lengte van de gehele eerste schijf. Als het verschil € 0,19 zou zijn en de lengte van de eerste schijf 800 m<sup>3</sup>,<sup>1</sup> dan is het voordeel € 152 per verbruiker. Een verbruiker achter een blokverwarming/blokaansluiting wordt hiermee nooit tekortgedaan. Zie bijlage 3 voor een rekenvoorbeeld.
- || • De maatregel is getoetst op mogelijke staatssteunrisico's t.a.v. bedrijven met blokverwarming. Van staatssteun is sprake wanneer voldaan wordt aan de vijf cumulatieve staatssteuncriteria. Wij zijn van mening dat de maatregel niet voldoet aan één criterium, namelijk de selectiviteit. De maatregel is weliswaar alleen van toepassing voor aansluitingen van ondernemingen op blokverwarming binnen die groep wordt geen onderscheid gemaakt in soort ondernemingen. Dat kunnen allerlei soorten ondernemingen zijn waardoor er geen sprake is van selectiviteit en dus geen staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU.

<sup>1</sup> In het amendement Grinwis c.s. is voor de lengte van de eerste schijf aangesloten bij het prijsplafond: 1.200 m<sup>3</sup>. In het klimaatpakket heeft het kabinet 800 m<sup>3</sup> als uitgangspunt genomen met indicatieve tarieven vanaf 2025.



- Ook is het mogelijk om het forfait jaarlijks aan te passen aan de voor het kalenderjaar geldende tariefstelling.
- Voor de uitvoering is een nieuw (digitaal) formulier met e-Herkenning en DigiD nodig.
- De verwachting is dat de gegevens die de aanvrager moet aanleveren beter bij het doenvermogen van de aanvragers passen dan bij de eerder onderzochte uitvoering, omdat de berekening inhoudelijk primair neerkomt op opgave van de aansluiting en het aantal achterliggende onroerende zaken.
- De aanvrager hoeft nu niet de energienota uit te pluizen en begrip te hebben van zaken als inclusief/exclusief btw, EB over òf gas òf elektriciteit en de belastingvermindering op elektriciteit. Dat leidt tot een betere kwaliteit van de aanvragen met een meer soepele afhandeling.
- Deze optie vereist wel een nieuw proces in de teruggaafapplicatie en een nieuwe berekening in de bijbehorende rekenmodule voor de totaalberekening van de teruggaaf. Contentproducten (onder andere website, beschikkingen, uitspraken op bezwaar en naheffingsaanslagen) moeten aangepast worden.
- Vanuit de IV en keten Overige middelen is aangegeven dat de IV-aanpassingen tijdig maakbaar zijn voor 2025. Dat betekent dat een verzoek om teruggaaf voor het jaar 2024 vanaf 1 januari 2025 ingediend en afgehandeld zou kunnen worden. De invoering van een nieuw lager tarief per 1 januari 2024 staat dit niet in de weg.
- De bestaande tegemoetkoming blokverwarming waar grootverbruikers het voordeel van verbruik in de derde schijf houden, blijft apart van deze regeling nog bestaan. Dit betreffen momenteel slechts 15 verzoeken per jaar, die nu al betrekking hebben op het kalenderjaar en de jaargrensproblematiek niet kennen. Als één onroerende zaak achter de aansluiting boven de 170.000 m3 uitkomt, zou alleen een forfait toepassen zonder herrekening over dit hoge verbruik zeer nadelig kunnen zijn voor de verbruiker.
- De teruggaafregeling meerdere onroerende zaken achter één aansluiting zal voor 2024 aangepast moeten worden, zodat niet ook daar de herberekening van EB voor gas bij blokverwarmingsinstallaties wordt meegenomen in de teruggaaf.

#### Oplossingsrichting 2: Handmatige teruggaaf

- In dit scenario blijft de bestaande systematiek voor de berekening van de teruggaaf blokverwarming vrijwel ongewijzigd. De nieuwe schijven zullen wel toegepast moeten worden. Het verbruik per onroerende zaak wordt separaat als bijlage opgevraagd, eventueel op gecumuleerd niveau.
- Automatisering van de huidige methode is niet mogelijk, omdat gebleken is dat het digitale formulier de verbruiksoverzichten per verbruiker niet aan kan. Gemiddeld zitten er 40 tot 50 onroerende zaken achter een aansluiting voor blokverwarming. Om het proces geautomatiseerd te laten verlopen, zouden er 100 regels mogelijk moeten zijn in het formulier en dat past niet. De verwachting is dat het systeem al vastloopt bij toevoeging van meer dan 10 regels.
- De contracthouder van de blokverwarming krijgt de te veel betaalde energiebelasting terug van het gehele complex door het ontbrekende voordeel van het tarief van de eerste schijf. Eventueel vindt er

herberekening plaats met behaald voordeel uit de derde schijf bij verbruik boven de 170.000m<sup>3</sup>.

- De handmatige teruggaaf zal over (doorgaans) 12 maanden berekend moeten worden, die de verbruiksperiode omvat. Dit is meestal niet gelijk aan het kalenderjaar.
- Dat betekent dat uitgevraagd moet worden wat het totaal aan betaalde energiebelasting op gas en het totaalverbruik van het gas is en of het blokverwarmingsstarief is toegepast. Ook moet uitgevraagd worden hoe het verbruik over de verschillende kalenderjaren in de verbruiksperiode verdeeld is en moeten de bedragen exclusief btw worden opgegeven.
- Omdat de doelgroep (ook nu) de formulieren gebrekkig invult, is de verwachting dat er veel fouten gemaakt worden bij het invullen. Mogelijk zou dit opgevangen kunnen worden door een uitgebreide ondersteuning bij de beantwoording van de vragen.
- Hiervoor dienen rekenhulp via de website beschikbaar gesteld te worden zodat aanvragers aan de hand daarvan kunnen bepalen wat ingevuld moet worden op het formulier. Er dient o.a. voor de volgende situaties een rekenhulp te zijn:
  - Er zijn tussenmeters per onroerende zaak:
    - Er is per onroerende zaak duidelijk wat het verbruik per jaar is (bij jaarovergang).
  - Er zijn geen tussenmeters per onroerende zaak:
    - Er wordt een verdeling over onroerende zaken gemaakt op basis van het aantal vierkante meters per onroerende zaak (pro rata verdeling).
- Het formulier voor de tegemoetkoming Blokverwarming moet aangepast worden om het gecumuleerde verbruik per schijf uit te vragen. De rekenhulp ondersteunen in de juiste beantwoording van die vragen.
- Ook hierbij is het noodzakelijk dat het gasverbruik niet meer onderdeel is van de teruggaveregeling meerdere onroerende zaken achter een aansluiting en moet gevraagd worden op het formulier of het blokverwarmingsstarief is toegepast.
- Verwacht wordt dat er een aanzienlijke personele capaciteit (enkele tientallen fte's) nodig is om alle aanvragen af te doen, gezien de verwachte fouten bij het invullen en de complexe berekeningen.

#### *Communicatie*

N.v.t.

#### *Politiek/bestuurlijke context*

- In schriftelijke vragen en tijdens debatten heeft de TK regelmatig aandacht voor de nieuwe eerste schijf gas (bijv. richting 2030 aflopend van 1.200 naar 800 m<sup>3</sup>).
- Andere departementen zien de nieuwe eerste schijf gas als maatregel zowel om koopkrachtdoelen (Transitiestrategie prijsplafond) als klimaatdoelen (klimaatpakket; 1,2 Mton CO<sub>2</sub>-reductie via de EB) na te streven. Die doelen zijn moeilijk beide te realiseren via de nieuwe eerste schijf. Departementen vragen ook of de lengte van de schijf niet nog anders kan worden gekozen (bijv. 500 m<sup>3</sup>) of in de loop van de jaren kan veranderen.
- De Belastingdienst kan tot uiterlijk **1 december** 2023 de schijflengtes die gelden per 1 januari 2024 aanpassen. Energie NL heeft aangegeven dat



energieleveranciers de schijflengtes uiterlijk **1 oktober** 2023 moeten kennen.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

N.v.t.



A/20-06-2023

**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

**TER INFORMATIE**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane

Directie  
Verbruiksbelastingen,  
Douane en  
Internationale aang.

Persoonsgegevens

# nota

Dieselvervangende stookolie accijnsverhoging

**Datum**

16 juni 2023

**Notanummer**

2023-0000152224

**Bijlagen**

geen

## Aanleiding

- Van de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT), de Douane, de Belangenvereniging Tankstations (BETA) en de brancheorganisatie Nederlandse Organisatie Voor de Energiebranche (NOVE) ontvangen wij aanhoudend signalen dat er in toenemende mate dieselvervangende stookolie op de markt wordt gebracht, onder andere onder de naam 'Agri Fuel'.

## Besispunten

- Gaat u akkoord met het opnemen van een verhoging van het accijnstarief voor stookolie per 1 januari 2024 van € 41,31 naar € 652,16 per 1000 kilogram in de augustusbesluitvorming? Zo ja, dan komt deze maatregel in de pakketten die dan op tafel liggen.
- Gaat u akkoord met het opnemen van deze wetswijziging in het Belastingplan 2024, mocht tot het nemen van de maatregel worden besloten in augustus?
- Graag uw akkoord voor het openbaar maken van de voorliggende nota op Prinsjesdag, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's. Omliggende delen worden voorafgaand aan openbaarmaking onzichtbaar gemaakt.

## Kernpunten

- Op 13 maart 2023 bent u (stas FB) op werkbezoek geweest bij een pompstation in Zeeland. Daar is ook het probleem besproken van de dieselvervangende stookolie. Dit is een minerale olie die onder het accijnstarief valt van stookolie, maar wordt gebruikt als diesel. Daardoor wordt over deze stookolie het stookolieaccijnstarief afgedragen, niet het veel hogere dieselaccijnstarief.
- Toenemend gebruik van dieselvervangende stookolie leidt tot een lagere budgettaire accijnsopbrengst en is slecht voor het milieu vanwege onder andere hoger zwavelgehalte wat tot meer luchtverontreiniging leidt dan diesel.
- Het fiscale voordeel is de belangrijkste prikkel om deze stookolie te gebruiken. Dit is op te lossen door op nationaal niveau het tarief van zware stookolie te verhogen naar het tarief van diesel. Dit zou een verhoging betekenen van € 41,31/1000 kg naar € 652,16/1000 kg.
- Deze verhoging raakt ook bedrijven die zware stookolie in hun productieproces gebruiken. Deze groep is vergeleken met de andere minerale

Lichtme  
goed om  
eerst  
meer  
zicht  
te hebben  
op  
andere  
sectoren



oliën zeer beperkt. Waarschijnlijk gaat dit met name om bedrijven die veekadavers verwerken en de oliën die daarbij als restproduct overblijven verwerken of doorverkopen om bijvoorbeeld bio-brandstoffen van te maken.

- De NOVE heeft het signaal afgegeven dat zij na haar ledenvergadering van 21 juni 2023 de publiciteit over dieselvervangende stookolie wil opzoeken.

## Toelichting

### Budgettaire effecten

- Het nieuwe tarief zou er per 1 januari 2024 als volgt uitzien:

Huidig tarief stookolie per 1000 kg (zonder indexatie)	€ 41,31
Nieuw tarief stookolie (gelijk aan tarief diesel) per 1000 kg (zonder indexatie)	€ 652,16
Volume 2022 in 1000 kg	54.097
Extra budgettaire opbrengst bij gelijktrekken tarief stookolie en diesel (incl. standaard gedragseffect van 20%)	€ 26.500.000

- De accijnsopbrengsten voor zware stookolie in de afgelopen jaren zijn:

Jaar	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Opbrengst (in mln euro)</b>	€ 1,7	€ 1,6	€ 0,8	€ 0,8	€ 2,1

### Alternatieve oplossingsrichtingen

- Onderstaand zijn onderzochte alternatieve oplossingsrichtingen weergegeven. Het fiscaal gelijk behandelen is de meest logische oplossingsrichting die bovendien geen aanzienlijke aanvullende uitvoeringslasten met zich meebrengt en/of op korte termijn mogelijk is.
- Handhaving door ILT: De ILT heeft een uitspraak gedaan dat het gebruik van zware stookolie niet mag worden gebruikt voor het wegverkeer. Zij handhaaft op dit verbod, maar heeft niet de capaciteit om dit op de juiste en gewenste schaal te doen.
- Wettelijk verbod wegverkeer: Ambtelijk IenW heeft aangegeven dat zij de kans om het gebruik van zware stookolie voor het wegverkeer bij wet te verbieden klein achten. IenW gaat bekijken of het Besluit brandstoffen luchtverontreiniging aangepast kan worden zodat er minimum eisen aan de brandstoffen gesteld kunnen worden. Dit is echter een lang traject omdat er goedkeuring voor deze normerende maatregel vanuit Brussel moet komen. Op dit moment voldoet de dieselvervangende stookolie veelal niet aan de eisen voor diesel, en hoeft het daar ook niet aan te voldoen aldus ambtelijk IenW.
- Dieselvervangende stookolie voldoet bijvoorbeeld niet aan de zwaveleisen, waardoor het vervuilender is dan diesel. Het gebruik van dieselvervangende stookolie is daarom vaak schadelijker voor het milieu en leidt met name tot meer luchtverontreiniging dan het gebruik van diesel.
- Gematigder verhogen: Een gematigder alternatief is om het accijnstarief voor zware stookolie te verhogen, maar niet gelijk te stellen met het accijnstarief voor diesel. Vanuit de NOVE begrijpen wij echter dat dit gematigder alternatief het probleem in de markt niet oplost omdat de dieselvervangende stookolie dan nog steeds fiscaal aantrekkelijker is dan diesel en ook de kleinere marge nog een voldoende prikkel zou zijn om over te stappen.
- Strenger toezicht: In de praktijk komt het voor dat er een geschil ontstaat tussen Douane en ondernemer over het toepasselijke accijnstarief; zware stookolie of diesel. In dat geval kan de Douane ervoor kiezen om een

monstername te laten uitvoeren bij het Douanelaboratorium, waaruit blijkt van wat voor soort brandstof sprake is op basis van technische en chemische eigenschappen. Een geschil komt incidenteel voor en de Douane heeft niet de capaciteit heeft om van elke levering een monster te nemen. Een wetsaanpassing kan daarom de druk op de uitvoering verlagen door indelings-/tariefgeschillen op dit gebied voorkomen.

- **Fiscaal onderscheid naar gebruik:** Zware stookolie kan als motorbrandstof en als verwarmingsbrandstof worden gebruikt. Het probleem van de dieselvervangende stookolie ziet uitsluitend op het gebruik als motorbrandstof. Het maken van een onderscheid in accijnstarief naar het soort gebruik van de brandstof is voor de Douane naar verwachting niet uitvoerbaar. Een aanpassing die ziet op beide vormen van gebruik geniet daarom uitvoeringstechnisch de voorkeur.

#### *Tarief in de buurlanden*

- Zware stookolie heeft in de ons omringende landen een laag tarief. Een substantiële verhoging van het accijnstarief voor zware stookolie kan daarom leiden tot een toename in grenseffecten. Door het hoge accijnstarief in Nederland en het lage(re) accijnstarief in buurlanden wordt het financieel aantrekkelijker op zware stookolie in buurlanden aan te kopen.
- De budgettaire opbrengst van zware stookolie is relatief laag vergeleken met andere brandstoffen vanwege het lage tarief en de lage hoeveelheid. De gemiste budgettaire opbrengst is als gevolg van toenemende grenseffecten daarom naar verwachting beperkt ten opzichte van de situatie nu.

Land	Tarief zware stookolie per 1 januari 2023 <sup>1</sup>
Nederland	€ 41,31
België <sup>2</sup>	€ 16,346
Duitsland	€ 25,00
Luxemburg	€ 107,88

#### *Communicatie*

Dit onderwerp heeft de aandacht van de media en de brandstofsector. De NOVE heeft het signaal afgegeven dat zij na haar ledenvergadering van 21 juni 2023 de publiciteit over dieselvervangende stookolie wil opzoeken. Naar aanleiding van de reactie van stasFB en stasTD op deze nota zal al dan niet proactieve communicatie worden voorbereid.

#### *Politiek/bestuurlijke context*

nvt

#### **Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.

<sup>1</sup> Bron: Taxes in Europe Database.

<sup>2</sup> In België wordt zware stookolie nog veel gebruikt als verwarmingsbrandstof voor huizen.





**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

**TER INFORMATIE**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane

Directie  
Verbruiksbelastingen,  
Douane en  
Internationale aang.

Persoonsgegevens

# nota

Dieselvevangelende stookolie accijnsverhoging

**Datum**

16 juni 2023

**Notanummer**

2023-0000152224

**Bijlagen**

geen

## Aanleiding

- Van de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT), de Douane, de Belangenvereniging Tankstations (BETA) en de brancheorganisatie Nederlandse Organisatie Voor de Energiebranche (NOVE) ontvangen wij aanhoudend signalen dat er in toenemende mate dieselvevangelende stookolie op de markt wordt gebracht, onder andere onder de naam 'Agri Fuel'.

## Beslisapunten

- Goat u akkoord met het opnemen van een verhoging van het accijnstarief voor stookolie per 1 januari 2024 van € 41,31 naar € 652,16 per 1000 kilogram in de augustusbesluitvorming? Zo ja, dan komt deze maatregel in de pakketten die dan op tafel liggen.
- Goat u akkoord met het opnemen van deze wetswijziging in het Belastingplan 2024, mocht tot het nemen van de maatregel worden besloten in augustus?
- Graag uw akkoord voor het openbaar maken van de voorliggende nota op Prinsjesdag, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's. Omliggende delen worden voorafgaand aan openbaarmaking onzichtbaar gemaakt.

28.06.23

A. Lehouck

J. de Vries

## Kernpunten

- Op 13 maart 2023 bent u (stas FB) op werkbezoek geweest bij een pompstation in Zeeland. Daar is ook het probleem besproken van de dieselvevangelende stookolie. Dit is een minerale olie die onder het accijnstarief valt van stookolie, maar wordt gebruikt als diesel. Daardoor wordt over deze stookolie het stookolieaccijnstarief afgedragen, niet het veel hogere dieselaccijnstarief.
- Toenemend gebruik van dieselvevangelende stookolie leidt tot een lagere budgettaire accijnsopbrengst en is slecht voor het milieu vanwege onder andere hoger zwavelgehalte wat tot meer luchtverontreiniging leidt dan diesel.
- Het fiscale voordeel is de belangrijkste prikkel om deze stookolie te gebruiken. Dit is op te lossen door op nationaal niveau het tarief van zware stookolie te verhogen naar het tarief van diesel. Dit zou een verhoging betekenen van € 41,31/1000 kg naar € 652,16/1000 kg.
- Deze verhoging raakt ook bedrijven die zware stookolie in hun productieproces gebruiken. Deze groep is vergeleken met de andere minerale

- oliën zeer beperkt. Waarschijnlijk gaat dit met name om bedrijven die veekadavers verwerken en de oliën die daarbij als restproduct overblijven verwerken of doorverkopen om bijvoorbeeld bio-brandstoffen van te maken.
- De NOVE heeft het signaal afgegeven dat zij na haar ledenvergadering van 21 juni 2023 de publiciteit over dieselvervangende stookolie wil opzoeken.

### Toelichting

#### Budgettaire effecten

- Het nieuwe tarief zou er per 1 januari 2024 als volgt uitzien:

Huidig tarief stookolie per 1000 kg (zonder indexatie)	€ 41,31
Nieuw tarief stookolie (gelijk aan tarief diesel) per 1000 kg (zonder indexatie)	€ 652,16
Volume 2022 in 1000 kg	54.097
Extra budgettaire opbrengst bij gelijktrekken tarief stookolie en diesel (incl. standaard gedragseffect van 20%)	€ 26.500.000

- De accijnsopbrengsten voor zware stookolie in de afgelopen jaren zijn:

Jaar	2018	2019	2020	2021	2022
Opbrengst (in mln euro)	€ 1,7	€ 1,6	€ 0,8	€ 0,8	€ 2,1

#### Alternatieve oplossingsrichtingen

- Onderstaand zijn onderzochte alternatieve oplossingsrichtingen weergegeven. Het fiscaal gelijk behandelen is de meest logische oplossingsrichting die bovendien geen aanzienlijke aanvullende uitvoeringslasten met zich meebrengt en/of op korte termijn mogelijk is.
- Handhaving door ILT: De ILT heeft een uitspraak gedaan dat het gebruik van zware stookolie niet mag worden gebruikt voor het wegverkeer. Zij handhaaft op dit verbod, maar heeft niet de capaciteit om dit op de juiste en gewenste schaal te doen.
- Wettelijk verbod wegverkeer: Ambtelijk IenW heeft aangegeven dat zij de kans om het gebruik van zware stookolie voor het wegverkeer bij wet te verbieden klein achten. IenW gaat bekijken of het Besluit brandstoffen luchtverontreiniging aangepast kan worden zodat er minimum eisen aan de brandstoffen gesteld kunnen worden. Dit is echter een lang traject omdat er goedkeuring voor deze normerende maatregel vanuit Brussel moet komen. Op dit moment voldoet de dieselvervangende stookolie veelal niet aan de eisen voor diesel, en hoeft het daar ook niet aan te voldoen aldus ambtelijk IenW.
- Dieselvervangende stookolie voldoet bijvoorbeeld niet aan de zwaveleisen, waardoor het vervuilender is dan diesel. Het gebruik van dieselvervangende stookolie is daarom vaak schadelijker voor het milieu en leidt met name tot meer luchtverontreiniging dan het gebruik van diesel.
- Gematigder verhogen: Een gematigder alternatief is om het accijnstarief voor zware stookolie te verhogen, maar niet gelijk te stellen met het accijnstarief voor diesel. Vanuit de NOVE begrijpen wij echter dat dit gematigder alternatief het probleem in de markt niet oplost omdat de dieselvervangende stookolie dan nog steeds fiscaal aantrekkelijker is dan diesel en ook de kleinere marge nog een voldoende prikkel zou zijn om over te stappen.
- Strenger toezicht: In de praktijk komt het voor dat er een geschil ontstaat tussen Douane en ondernemer over het toepasselijke accijnstarief; zware stookolie of diesel. In dat geval kan de Douane ervoor kiezen om een



monsternamen te laten uitvoeren bij het Douanelaboratorium, waaruit blijkt van wat voor soort brandstof sprake is op basis van technische en chemische eigenschappen. Een geschil komt incidenteel voor en de Douane heeft niet de capaciteit om van elke levering een monster te nemen. Een wetsaanpassing kan daarom de druk op de uitvoering verlagen door indelings-/tariefgeschillen op dit gebied voorkomen.

- Fiscaal onderscheid naar gebruik: Zware stookolie kan als motorbrandstof en als verwarmingsbrandstof worden gebruikt. Het probleem van de dieselvervangende stookolie ziet uitsluitend op het gebruik als motorbrandstof. Het maken van een onderscheid in accijnstarief naar het soort gebruik van de brandstof is voor de Douane naar verwachting niet uitvoerbaar. Een aanpassing die ziet op beide vormen van gebruik geniet daarom uitvoeringstechnisch de voorkeur.

#### Tarief in de buurlanden

- Zware stookolie heeft in de ons omringende landen een laag tarief. Een substantiële verhoging van het accijnstarief voor zware stookolie kan daarom leiden tot een toename in grenseffecten. Door het hoge accijnstarief in Nederland en het lage(re) accijnstarief in buurlanden wordt het financieel aantrekkelijker op zware stookolie in buurlanden aan te kopen.
- De budgettaire opbrengst van zware stookolie is relatief laag vergeleken met andere brandstoffen vanwege het lage tarief en de lage hoeveelheid. De gemiste budgettaire opbrengst is als gevolg van toenemende grenseffecten daarom naar verwachting beperkt ten opzichte van de situatie nu.

Land	Tarief zware stookolie per 1 januari 2023 <sup>1</sup>
Nederland	€ 41,31 —
België <sup>2</sup>	€ 16,346 —
Duitsland	€ 25,00 —
Luxemburg	€ 107,88 —

#### Communicatie

Dit onderwerp heeft de aandacht van de media en de brandstofsector. De NOVE heeft het signaal afgegeven dat zij na haar ledenvergadering van 21 juni 2023 de publiciteit over dieselvervangende stookolie wil opzoeken. Naar aanleiding van de reactie van stasFB en stasTD op deze nota zal al dan niet proactieve communicatie worden voorbereid.

#### Politiek/bestuurlijke context

nvt

#### Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.

<sup>1</sup> Bron: Taxes in Europe Database.

<sup>2</sup> In België wordt zware stookolie nog veel gebruikt als verwarmingsbrandstof voor huizen.



**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Fiscale Zaken  
Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Nadere uitwerking Wetsvoorstel versterking aanpak dividendstripping

## Aanleiding

Op dit moment wordt het wetsvoorstel 'Wet versterking aanpak dividendstripping' uitgewerkt. Dit wetsvoorstel is onderdeel van het pakket Belastingplan 2024. De beoogde inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen is 1 januari 2024. In deze notitie wordt u een aantal beslispunten voorgelegd die bij de verdere uitwerking van dit wetsvoorstel van belang zijn. Tot slot wordt u kort geïnformeerd over het verdere proces.

**Datum**  
21 juni 2023

**Notanummer**  
2023-0000151927

**Bijlagen**

### Beslispunten en informatiepunt

#### Beslispunt 1: vereiste uiteindelijk gerechtigdheid

Gaat u akkoord om de bewijslast voor uiteindelijk gerechtigdheid primair bij de belastingplichtige neer te leggen en de nadere invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigde, waarbij wordt aangegeven wanneer geen sprake is van uiteindelijk gerechtigde (wettelijke ondergrens), te handhaven? Wij adviseren u akkoord te gaan.

29.06.23  
ja

#### Beslispunt 2: doelmatigheidsdrempel

Gaat u akkoord met het opnemen van een doelmatigheidsdrempel, waarbij de voorgestelde maatregel niet van toepassing is indien de geheven dividendbelasting op jaarbasis niet meer dan € 1.000 bedraagt? Wij adviseren u akkoord te gaan.

ja

#### Beslispunt 3: nadere invulling begrip 'samenstel van transacties'

Voorgesteld wordt om aan het begrip 'samenstel van transacties' een nadere wettelijke invulling te geven, waarbij tot een samenstel van transacties, kort gezegd, ook worden gerekend (samenhangende) transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of natuurlijk persoon. Gaat u hiermee akkoord? Wij adviseren u akkoord te gaan.

ja

#### Beslispunt 4: wettelijk vastleggen registratiedatum

Wij adviseren u ermee akkoord te gaan om in de wet een registratiedatum op te nemen die uitsluitend betrekking heeft op beursgenoteerde aandelen. Op die datum zal worden bepaald wie aandeelhouder is van het beursgenoteerde aandeel

ja

Mde



en derhalve recht heeft op een tegemoetkoming van dividendbelasting. Gaat u hiermee akkoord?

**Informatiepunt:**

Tijdens het Commissiedebat Internationale Fiscaliteit van 25 januari 2023 heeft u opgemerkt dat aanhoudende signalen van de Belastingdienst aanleiding kunnen zijn om op een later moment nog aanvullende maatregelen tegen dividendstripping te nemen (dus bovenop de reeds aangekondigde maatregelen in dit wetsvoorstel). Momenteel wordt parallel aan de uitwerking van het onderhavige wetsvoorstel verder onderzocht of er aanvullende maatregelen nodig zijn die op een later moment in wetgeving kunnen worden uitgewerkt. In dit kader verwijzen wij naar de eerdere beslisnota van 16 januari 2023 (zie bijlage 1).

→ graag

**Kern**

- Tijdens het Commissiedebat Internationale Fiscaliteit van 25 januari 2023 is de Kamerbrief van 15 juli 2022<sup>1</sup> besproken. In deze Kamerbrief zijn de uitkomsten van de internetconsultatie (die op 26 januari 2022 is gesloten), de fiscale mogelijkheden om de aanpak van dividendstripping verder te versterken en de voor- en nadelen van elke geconsulteerde oplossingsrichting besproken.
- In dit debat van januari jl. heeft u toegezegd dat het kabinet per 1 januari 2024 met maatregelen zal komen die de aanpak van dividendstripping versterken. Het gaat daarbij om twee wettelijke maatregelen:
  - i. het wettelijk vastleggen van een zogenoemde registratiedatum (ook wel record date); en
  - ii. het aanpassen van de bewijslastverdeling ter verbetering van de positie van de inspecteur.
- Deze twee wettelijke maatregelen zijn recent gecommuniceerd in Kamerbrieven.<sup>2</sup>
- Op dit moment worden bovengenoemde maatregelen uitgewerkt in een wetsvoorstel. De maatregelen zullen onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2024.
- De Belastingdienst ziet de maatregelen als een (eerste) stap vooruit bij de aanpak van dividendstripping.
- Daarnaast vindt - in nauw overleg met de Belastingdienst - ook een onderzoek plaats naar mogelijke aanvullende maatregelen tegen dividendstripping. Er wordt met name gekeken naar het in de internetconsultatie voorgelegde alternatief C.<sup>3</sup> De Belastingdienst acht de uitwerking van alternatief C uit het consultatiedocument noodzakelijk bij de verdere versterking van de aanpak van dividendstripping. Bij alternatief C gaat het om de introductie van een zogenoemde netto/grondslag-benadering waarbij alleen dividendbelasting kan worden verrekend voor zover vennootschapsbelasting is verschuldigd over het dividend, na vermindering van de daarmee verband houdende kosten. In het consultatiedocument is

Waarheen is dit onder-  
zoek gered?  
Het leeft  
maar ik dit  
L BPR's meebeden

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2021/2022, 25087, nr. 295 (Kamerbrief versterking van de aanpak van dividendstripping).  
<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2022/23, 36350, nr. 1; (Voorjaarsnota 2023); Kamerstukken II 2022/23, 32140, nr. 154 (Tweede Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda); Kamerstukken II, 2022/23, 36 273, nr. 3 (Monitoring aanpak effecten belastingontwijking).  
<sup>3</sup> Introductie van een netto/grondslag-benadering waarbij alleen dividendbelasting kan worden verrekend voor zover vennootschapsbelasting is verschuldigd over het dividend, na vermindering van de daarmee verband houdende kosten. Dit alternatief zal niet worden toegepast op pensioeffondsen, aldus het internetconsultatiedocument.

Wichtige kost. Kortom graag de planning +  
Hydscheure. Wie maakt wat met waarde !!

opgemerkt dat dit alternatief niet zal worden toegepast op pensioenfondsen. Er zal worden onderzocht of, en hoe, een mogelijke maatregel kan worden uitgewerkt die dividendstripping door binnenlandse en buitenlandse pensioenfondsen tegengaat. Het onderzoek naar eventuele aanvullende maatregelen loopt nog en vergt meer tijd vanwege de complexiteit van het fenomeen dividendstripping (dat zich in verschillende situaties kan voordoen).

- Hierna zal nader worden ingegaan op de afzonderlijke onderdelen van het onderhavige wetsvoorstel.

## Toelichting

### *Toelichting beslispunt 1: vereiste uiteindelijk gerechtigdheid*

- In het wetsvoorstel wordt in meerdere heffingswetten een maatregel voorgesteld die ziet op het aanpassen van de bewijslastverdeling ter verbetering van de positie van de inspecteur bij de bestrijding van dividendstripping. De voorgestelde maatregel houdt in dat degene die een beroep doet op een tegemoetkoming voor de dividendbelasting (d.w.z. toepassing inhoudingsvrijstelling, teruggaaf, vermindering of verrekening van de geheven dividendbelasting) niet alleen aannemelijk dient te maken dat hij aanspraak kan maken op een dergelijke tegemoetkoming, maar ook aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is.
- De voorgestelde wijziging bewerkstelligt dus dat de bewijslast ter zake van de uiteindelijk gerechtigdheid primair bij de belastingplichtige komt te liggen. Dit is een wezenlijk verschil met de huidige bewijslastverdeling waarbij de bewijslast primair bij de inspecteur rust en de inspecteur aannemelijk moet maken dat geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid, en dat daarmee sprake is van dividendstripping.
- In belastingverdragen is het begrip uiteindelijk gerechtigde niet uitgewerkt. Wel is enige toelichting opgenomen in het OESO-commentaar. De nationale wet voorziet ook niet in een omschrijving van het begrip uiteindelijk gerechtigde, maar geeft wel aan wie in ieder geval niet uiteindelijk gerechtigde is. Bij de introductie van deze negatieve bepaling in de wet (2002) is door uw ambtsvoorganger het standpunt verdedigd dat de verdragen en de context zich op dat moment niet verzetten tegen de nationale aanscherping van het begrip uiteindelijk gerechtigde.
- In de literatuur wordt soms gesteld dat onder belastingverdragen eerder sprake is van uiteindelijk gerechtigde dan onder de nationale wet. Hierover is nog geen richtinggevende jurisprudentie.
- In de memorie van toelichting wordt, voor zover mogelijk, geprobeerd enige handvatten te bieden over de nadere invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigdheid en hoe belastingplichtige aannemelijk kan maken dat hier sprake van is.
- De wettelijke ondergrens voor uiteindelijk gerechtigdheid beschrijft een situatie waarin wordt aangenomen dat in ieder geval geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid.
- Voorgesteld wordt om in de wet nader te verduidelijken dat de ondergrensbepaling geen uitputtende invulling geeft van het begrip uiteindelijk gerechtigde. Met andere woorden, ook in andere gevallen dan de situatie die in de wet beschreven is, kan de inspecteur stellen dat geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid.
- In nauw overleg met de Belastingdienst wordt voorgesteld om de huidige ondergrensbepaling te handhaven. Samen met de voorgestelde aanpassing



dat belastingplichtige aannemelijk moet maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is, leidt de voorgestelde maatregel voor de inspecteur tot een (eerste) verbetering. De inspecteur zal daardoor namelijk iets sneller kunnen beschikken over de bewijsrechtelijk relevante informatie/documentatie van transacties met aandelen en daarmee verband houdende derivaten. Dit zal de inspecteur in staat stellen om op een eerder tijdstip dan nu het geval is zijn onderzoek uit te breiden naar de tussengeschoven stromannen.

#### *Toelichting beslispunt 2: doelmatigheidsdrempel*

- Voorgesteld wordt om in de relevante heffingswetten een doelmatigheidsdrempel op te nemen aan de hand waarvan kan worden bepaald of een belastingplichtige als uiteindelijk gerechtigde kan worden aangemerkt. Voor zover de geheven dividendbelasting die als voorheffing in aanmerking wordt genomen op jaarbasis niet meer bedraagt dan € 1.000, wordt de belastingplichtige geacht uiteindelijk gerechtigde te zijn.
- De voorgestelde doelmatigheidsdrempel is bedoeld om met name kleine beleggers te ontzien, en zorgt daarnaast ook voor minder druk op de uitvoeringscapaciteit.

#### *Toelichting beslispunt 3: nadere invulling begrip 'samenstel van transacties'*

- De maatregelen tegen dividendstripping zijn in ieder geval van toepassing als sprake is van een samenstel van transacties.
- Aan het begrip 'samenstel van transacties' wordt in de wet nadere invulling gegeven. De omschrijving van het begrip 'samenstel van transacties' betreft een niet-limitatieve opsomming van gevallen waarin van een samenstel van transacties kan worden gesproken.
- Om opsplitsing van belangen binnen concernverband en verhulling over de landsgrenzen heen te voorkomen, wordt voorgesteld om tot een samenstel van transacties ook (samenhangende) transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of natuurlijk persoon, aan te merken als transacties van de belastingplichtige.

#### *Toelichting beslispunt 4: wettelijk vastleggen registratiedatum*

- In het wetsvoorstel wordt een maatregel opgenomen die ziet op het wettelijk vastleggen van een zogenoemde registratiedatum. Hiermee wordt vastgelegd wie er op deze wettelijk bepaalde peildatum aandeelhouder is van beursgenoteerde aandelen.
- Enkel de aandeelhouder op registratiedatum kan een beroep doen op een tegemoetkoming in de dividendbelasting (verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering).

#### **Verdere proces**

Na uw beslissing op de voornoemde punten zal het onderhavige wetsvoorstel zo spoedig mogelijk worden afgerond waarna een aanvraag voor een uitvoeringstoets bij de Belastingdienst wordt gedaan. Die uitvoeringstoets zal voorafgaand aan de adviesaanvraag bij de Raad van State gereed zijn.

#### **Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

*Niet van toepassing.*



**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Fiscale Zaken  
Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen

# nota

Nadere uitwerking Wetsvoorstel versterking aanpak dividendstripping

Persoonsgegevens

## Aanleiding

Op dit moment wordt het wetsvoorstel 'Wet versterking aanpak dividendstripping' uitgewerkt. Dit wetsvoorstel is onderdeel van het pakket Belastingplan 2024. De beoogde inwerkingtreding van de voorgestelde maatregelen is 1 januari 2024. In deze notitie wordt u een aantal beslispunten voorgelegd die bij de verdere uitwerking van dit wetsvoorstel van belang zijn. Tot slot wordt u kort geïnformeerd over het verdere proces.

**Datum**  
21 juni 2023

**Notanummer**  
2023-0000151927

**Bijlagen**

### Beslispunten en informatiepunt

#### Beslipunt 1: vereiste uiteindelijk gerechtigdheid

Gaat u akkoord om de bewijslast voor uiteindelijk gerechtigdheid primair bij de belastingplichtige neer te leggen en de nadere invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigde, waarbij wordt aangegeven wanneer geen sprake is van uiteindelijk gerechtigde (wettelijke ondergrens), te handhaven? Wij adviseren u akkoord te gaan.

29.06.23  
ja

#### Beslipunt 2: doelmatigheidsdrempel

Gaat u akkoord met het opnemen van een doelmatigheidsdrempel, waarbij de voorgestelde maatregel niet van toepassing is indien de geheven dividendbelasting op jaarbasis niet meer dan € 1.000 bedraagt? Wij adviseren u akkoord te gaan.

ja

#### Beslipunt 3: nadere invulling begrip 'samenstel van transacties'

Voorgesteld wordt om aan het begrip 'samenstel van transacties' een nadere wettelijke invulling te geven, waarbij tot een samenstel van transacties, kort gezegd, ook worden gerekend (samenhangende) transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of natuurlijk persoon. Gaat u hiermee akkoord? Wij adviseren u akkoord te gaan.

ja

#### Beslipunt 4: wettelijk vastleggen registratiedatum

Wij adviseren u ermee akkoord te gaan om in de wet een registratiedatum op te nemen die uitsluitend betrekking heeft op beursgenoteerde aandelen. Op die datum zal worden bepaald wie aandeelhouder is van het beursgenoteerde aandeel

ja

Mde



en derhalve recht heeft op een tegemoetkoming van dividendbelasting. Gaat u hiermee akkoord?

**Informatiepunt:**

Tijdens het Commissiedebat Internationale Fiscaliteit van 25 januari 2023 heeft u opgemerkt dat aanhoudende signalen van de Belastingdienst aanleiding kunnen zijn om op een later moment nog aanvullende maatregelen tegen dividendstripping te nemen (dus bovenop de reeds aangekondigde maatregelen in dit wetsvoorstel). Momenteel wordt parallel aan de uitwerking van het onderhavige wetsvoorstel verder onderzocht of er aanvullende maatregelen nodig zijn die op een later moment in wetgeving kunnen worden uitgewerkt. In dit kader verwijzen wij naar de eerdere beslisnota van 16 januari 2023 (zie bijlage 1).

→ Gray

**Kern**

- Tijdens het Commissiedebat Internationale Fiscaliteit van 25 januari 2023 is de Kamerbrief van 15 juli 2022<sup>1</sup> besproken. In deze Kamerbrief zijn de uitkomsten van de internetconsultatie (die op 26 januari 2022 is gesloten), de fiscale mogelijkheden om de aanpak van dividendstripping verder te versterken en de voor- en nadelen van elke geconsulteerde oplossingsrichting besproken.
- In dit debat van januari jl. heeft u toegezegd dat het kabinet per 1 januari 2024 met maatregelen zal komen die de aanpak van dividendstripping versterken. Het gaat daarbij om twee wettelijke maatregelen:
  - i. het wettelijk vastleggen van een zogenoemde registratiedatum (ook wel record date); en
  - ii. het aanpassen van de bewijslastverdeling ter verbetering van de positie van de inspecteur.
- Deze twee wettelijke maatregelen zijn recent gecommuniceerd in Kamerbrieven.<sup>2</sup>
- Op dit moment worden bovengenoemde maatregelen uitgewerkt in een wetsvoorstel. De maatregelen zullen onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2024.
- De Belastingdienst ziet de maatregelen als een (eerste) stap vooruit bij de aanpak van dividendstripping.
- Daarnaast vindt - in nauw overleg met de Belastingdienst - ook een onderzoek plaats naar mogelijke aanvullende maatregelen tegen dividendstripping. Er wordt met name gekeken naar het in de internetconsultatie voorgelegde alternatief C.<sup>3</sup> De Belastingdienst acht de uitwerking van alternatief C uit het consultatiedocument noodzakelijk bij de verdere versterking van de aanpak van dividendstripping. Bij alternatief C gaat het om de introductie van een zogenoemde netto/grondslag-benadering waarbij alleen dividendbelasting kan worden verrekend voor zover vennootschapsbelasting is verschuldigd over het dividend, na vermindering van de daarmee verband houdende kosten. In het consultatiedocument is

Waarheen is dit onder-  
zoek gegaan?  
Het heeft  
niet dit  
BP 24 meebeden

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2021/2022, 25087, nr. 295 (Kamerbrief versterking van de aanpak van dividendstripping).  
<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2022/23, 36350, nr. 1; (Voorjaarsnota 2023); Kamerstukken II 2022/23, 32140, nr. 154 (Tweede Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda); Kamerstukken II, 2022/23, 36 273, nr. 3 (Monitoring aanpak effecten belastingontwijking).  
<sup>3</sup> Introductie van een netto/grondslag-benadering waarbij alleen dividendbelasting kan worden verrekend voor zover vennootschapsbelasting is verschuldigd over het dividend, na vermindering van de daarmee verband houdende kosten. Dit alternatief zal niet worden toegepast op pensioenfondsen, aldus het internetconsultatiedocument.

Wichtige kost. Kortom gaag de planning +  
Hydscheure. Wie maakt wat met waarde !!!

opgemerkt dat dit alternatief niet zal worden toegepast op pensioenfondsen. Er zal worden onderzocht of, en hoe, een mogelijke maatregel kan worden uitgewerkt die dividendstripping door binnenlandse en buitenlandse pensioenfondsen tegengaat. Het onderzoek naar eventuele aanvullende maatregelen loopt nog en vergt meer tijd vanwege de complexiteit van het fenomeen dividendstripping (dat zich in verschillende situaties kan voordoen).

- Hierna zal nader worden ingegaan op de afzonderlijke onderdelen van het onderhavige wetsvoorstel.

## Toelichting

### Toelichting beslispunt 1: vereiste uiteindelijk gerechtigdheid

- In het wetsvoorstel wordt in meerdere heffingswetten een maatregel voorgesteld die ziet op het aanpassen van de bewijslastverdeling ter verbetering van de positie van de inspecteur bij de bestrijding van dividendstripping. De voorgestelde maatregel houdt in dat degene die een beroep doet op een tegemoetkoming voor de dividendbelasting (d.w.z. toepassing inhoudingsvrijstelling, teruggaaf, vermindering of verrekening van de geheven dividendbelasting) niet alleen aannemelijk dient te maken dat hij aanspraak kan maken op een dergelijke tegemoetkoming, maar ook aannemelijk dient te maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is.
- De voorgestelde wijziging bewerkstelligt dus dat de bewijslast ter zake van de uiteindelijk gerechtigdheid primair bij de belastingplichtige komt te liggen. Dit is een wezenlijk verschil met de huidige bewijslastverdeling waarbij de bewijslast primair bij de inspecteur rust en de inspecteur aannemelijk moet maken dat geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid, en dat daarmee sprake is van dividendstripping.
- In belastingverdragen is het begrip uiteindelijk gerechtigde niet uitgewerkt. Wel is enige toelichting opgenomen in het OESO-commentaar. De nationale wet voorziet ook niet in een omschrijving van het begrip uiteindelijk gerechtigde, maar geeft wel aan wie in ieder geval niet uiteindelijk gerechtigde is. Bij de introductie van deze negatieve bepaling in de wet (2002) is door uw ambtsvoorganger het standpunt verdedigd dat de verdragen en de context zich op dat moment niet verzetten tegen de nationale aanscherping van het begrip uiteindelijk gerechtigde.
- In de literatuur wordt soms gesteld dat onder belastingverdragen eerder sprake is van uiteindelijk gerechtigde dan onder de nationale wet. Hierover is nog geen richtinggevende jurisprudentie.
- In de memorie van toelichting wordt, voor zover mogelijk, geprobeerd enige handvatten te bieden over de nadere invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigdheid en hoe belastingplichtige aannemelijk kan maken dat hier sprake van is.
- De wettelijke ondergrens voor uiteindelijk gerechtigdheid beschrijft een situatie waarin wordt aangenomen dat in ieder geval geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid.
- Voorgesteld wordt om in de wet nader te verduidelijken dat de ondergrensbepaling geen uitputtende invulling geeft van het begrip uiteindelijk gerechtigde. Met andere woorden, ook in andere gevallen dan de situatie die in de wet beschreven is, kan de inspecteur stellen dat geen sprake is van uiteindelijk gerechtigdheid.
- In nauw overleg met de Belastingdienst wordt voorgesteld om de huidige ondergrensbepaling te handhaven. Samen met de voorgestelde aanpassing



dat belastingplichtige aannemelijk moet maken dat hij de uiteindelijk gerechtigde is, leidt de voorgestelde maatregel voor de inspecteur tot een (eerste) verbetering. De inspecteur zal daardoor namelijk iets sneller kunnen beschikken over de bewijsrechtelijk relevante informatie/documentatie van transacties met aandelen en daarmee verband houdende derivaten. Dit zal de inspecteur in staat stellen om op een eerder tijdstip dan nu het geval is zijn onderzoek uit te breiden naar de tussengeschoven stromannen.

#### *Toelichting beslispunt 2: doelmatigheidsdrempel*

- Voorgesteld wordt om in de relevante heffingswetten een doelmatigheidsdrempel op te nemen aan de hand waarvan kan worden bepaald of een belastingplichtige als uiteindelijk gerechtigde kan worden aangemerkt. Voor zover de geheven dividendbelasting die als voorheffing in aanmerking wordt genomen op jaarbasis niet meer bedraagt dan € 1.000, wordt de belastingplichtige geacht uiteindelijk gerechtigde te zijn.
- De voorgestelde doelmatigheidsdrempel is bedoeld om met name kleine beleggers te ontzien, en zorgt daarnaast ook voor minder druk op de uitvoeringscapaciteit.

#### *Toelichting beslispunt 3: nadere invulling begrip 'samenstel van transacties'*

- De maatregelen tegen dividendstripping zijn in ieder geval van toepassing als sprake is van een samenstel van transacties.
- Aan het begrip 'samenstel van transacties' wordt in de wet nadere invulling gegeven. De omschrijving van het begrip 'samenstel van transacties' betreft een niet-limitatieve opsomming van gevallen waarin van een samenstel van transacties kan worden gesproken.
- Om opsplitsing van belangen binnen concernverband en verhulling over de landsgrenzen heen te voorkomen, wordt voorgesteld om tot een samenstel van transacties ook (samenhangende) transacties die rechtens dan wel in feite, direct of indirect zijn aangegaan door een met de belastingplichtige verbonden lichaam of natuurlijk persoon, aan te merken als transacties van de belastingplichtige.

#### *Toelichting beslispunt 4: wettelijk vastleggen registratiedatum*

- In het wetsvoorstel wordt een maatregel opgenomen die ziet op het wettelijk vastleggen van een zogenoemde registratiedatum. Hiermee wordt vastgelegd wie er op deze wettelijk bepaalde peildatum aandeelhouder is van beursgenoteerde aandelen.
- Enkel de aandeelhouder op registratiedatum kan een beroep doen op een tegemoetkoming in de dividendbelasting (verrekening, vrijstelling, teruggaaf of vermindering).

#### **Verdere proces**

Na uw beslissing op de voornoemde punten zal het onderhavige wetsvoorstel zo spoedig mogelijk worden afgerond waarna een aanvraag voor een uitvoeringstoets bij de Belastingdienst wordt gedaan. Die uitvoeringstoets zal voorafgaand aan de adviesaanvraag bij de Raad van State gereed zijn.

#### **Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

*Niet van toepassing.*



DEPARTEMENTAAL BREED  
TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst  
de staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane

Directie Algemene Fiscale  
Politiek

Persoonsgegevens

# nota

Advisering uitvoerbaarheid richting  
augustusbesluitvorming & planning

Datum  
22 juni 2023

Notanummer  
2023-0000146976

Bijlagen  
Stavaza planning uitvoeringstoets

## Aanleiding

U heeft gevraagd om een uiteenzetting van de planning rond de maatregelen en uitvoeringstoetsen in het pakket Belastingplan. In deze nota doen wij tevens een voorstel voor hoe wij u willen meenemen in de vraagstukken richting de afronding van het pakket Belastingplan en de augustusbesluitvorming. Ook wordt ingegaan op de opzet voor de bijlage uitvoerbaarheid die samen met het pakket Belastingplan 2024 aan de Kamer wordt gestuurd.

## Beslispunt

Heeft u aandachtspunten of nadere wensen bij:

- De planning rondom Belastingplanmaatregelen en uitvoeringstoetsen.
- Op 4 juli is een overleg over de laatste stand gepland. Medio augustus volgt een bespreking met u in over het dan actuele inzicht.
- De opzet van de bijlage uitvoerbaarheid.

26.06.23  
Dank.  
A. H. H. H.  
Muc

## Kernpunten

Planning afronden maatregelen Belastingplan 2024

- Er zijn diverse kritieke momenten voor het afronden van wetgeving en uitvoeringstoetsen de komende maanden. Het eerste moment is 12 juli. Op dat moment wordt de officiële wetgevingstoets bij J&V aangevraagd. Het tweede kritieke moment is 18 augustus, dan wordt het Belastingplan verzonden naar de MR voor 25 augustus. Na de MR op 25 augustus gaat op dezelfde datum het pakket officieel naar de Raad van State (RvS).
- Door FZ en BD wordt nauw samengewerkt bij het opstellen van wetgeving en het afronden van de uitvoeringstoetsen Belastingplan 2024. Er vindt gezamenlijke sturing op de tijdigheid van dit traject plaats.
- Het halen van de planning staat in een aantal gevallen onder druk. Sommige wetswijzigingen blijken complexer dan aanvankelijk gedacht. Hierdoor is er meer tijd nodig voor het opstellen van de wetswijzigingen.
- Daarnaast zijn er ook uitvoeringstoetsen die door omvang of complexiteit meer tijd vragen dan de standaardtermijn van acht weken.
- J&V en de RvS hebben eerder benadrukt dat integrale weging van de uitvoerbaarheid van het pakket Belastingplan noodzakelijk is. De RvS heeft als uitgangspunt dat zij wetgeving met een uitvoeringstoets willen ontvangen.



- In de bijlage vindt u een overzicht van de maatregelen in het pakket Belastingplan en wordt aangegeven wanneer de wetgeving is aangeleverd en het uitvoeringstoetsproces gestart is en wanneer deze – indicatief – is of zal zijn afgerond. Dit overzicht wordt periodiek geactualiseerd en besproken tussen FZ en BD.
- Voor een aantal maatregelen die worden betrokken bij de augustusbesluitvorming gelden de volgende vraagstukken op het snijvlak beleid en uitvoering die consequenties kunnen hebben voor het tijdpad:
  - Afschaffen of versoberen uitzonderingen MRB en BPM:
    - Een deel van de besluitvorming rondom de MRB en BPM is doorgeschoven naar augustus.
    - De wetgeving is gereed om getoetst te worden. Vooruitlopend op de definitieve politieke besluitvorming worden uitvoeringstoetsen opgesteld, zodat deze toetsen mogelijk al mee kunnen lopen met de wetgevingstoets J&V.
  - Klimaat/energie: over 2 maatregelen wordt in de augustusbesluitvorming nog besloten.
    - Afschaffen vrijstelling duaal in de gebruik kolenbelasting per 2028.
    - Aanscherping tarieven EB om op 1,2 Mton CO2-reductie te komen'. In de uitwerking vooruitlopend op de wetgeving van de tariefswijzigingen extra eerste schijven energiebelasting is gebleken dat zowel de automatisering als de handhaving en ook het doenvermogen complexer zijn dan eerder verwacht. Hier wordt u separaat over geïnformeerd.
- Voor een aantal uitvoeringstoetsen is de planning nog nader te bepalen omdat deze maatregelen een andere scope dan initieel voorzien hebben.
  - Dit geldt voor de no cure, no pay maatregelen en excessief lenen box 2.
- U bent eerder geïnformeerd bij de vijfde beslispuntennota Belastingplan over de planning voor BOR/DSR. De planning was dat de wetgeving gereed zou zijn op 12 juli en de uitvoeringstoetsen op 8 september. De wetgeving is versneld opgeleverd op 19 juni. Daarmee staat de wetgeving vast en starten de uitvoeringstoetsen. De planning is om de uitvoeringstoetsen medio augustus af te ronden. Mocht er n.a.v. politieke besluitvorming nog wijzigingen in de BOR/DSR plaatsvinden, dan zal herziening van wetgeving en herijking van betreffende uitvoeringstoetsen met bijbehorend tijdpad nodig zijn.
- Voor de maatregel verrekening CFC pijler 2 lopen de onderhandelingen op dit moment nog. Op een later moment moet worden bezien of deze maatregel nog kan meelopen in het Belastingplan. Gegeven de 8-weeken-doorlooptijd van een uitvoeringstoets, zal daarbij ook worden bezien hoe dit in de planning van de maatregel kan worden verwerkt.

Wahhe?

*Informeren richting afronding Belastingplan (integrale weg)*

- Op 4 juli is een overleg met u gepland over de actualisatie van het Meerjarenportfolio (MJP). Het actuele beeld ten aanzien van de uitvoerbaarheid en inpasbaarheid van het pakket en overige maatregelen wordt dan met u besproken. Het actuele beeld van de uitvoeringstoetsen wordt daarbij betrokken.

- Op 12 juli is gepland dat de eerste uitvoeringstoetsen op de maatregelen in het Belastingplanpakket gereed zijn voor verzending aan J&V. Op basis van de op dat moment afgeronde uitvoeringstoetsen en het actuele beeld van het MJP kan het eerste beeld van de uitvoerbaarheid en inpasbaarheid van het Belastingplan 2024 en de overige aankomende maatregelen worden gegeven. Ook worden eventuele vraagstukken en knelpunten geïdentificeerd.
- Hiernaast wordt u in de afzonderlijke beslisnota's meegenomen in de eventueel spelende dilemma's op het snijvlak beleid/uitvoering.

*Bijlage 'Uitvoerbaarheid' bij het pakket Belastingplan 2024*

- Vorig jaar is bij het pakket Belastingplan een bijlage opgenomen waarin uitgebreid wordt ingegaan op de uitvoerbaarheid van het pakket. Dit jaar wordt deze bijlage wederom opgesteld.
  - In april jl. bent u geïnformeerd over de toen actuele inzichten m.b.t. de uitvoerbaarheid van de maatregelen (presentatie *Samenloop beleid en uitvoering. Eerste inzicht uit inventarisatie en planning wetgeving*).
  - In uw recente fiscale beleids- en uitvoeringsagenda heeft u aangegeven dat u de Eerste en Tweede kamer op twee momenten in het jaar meeneemt in het actuele inzicht in de samenloop van beleid en uitvoering. In de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda heeft u een eerste beeld gegeven en concreet voor een aantal maatregelen aangegeven dat er nog aandachtspunten zijn voor de vormgeving en inwerkingtreding (bijvoorbeeld bij de maatregelen voor BOR/DRS).
  - U heeft aangegeven dat u de Eerste en Tweede kamer bij het pakket Belastingplan en de bijlage uitvoerbaarheid wederom meeneemt in het dan actuele inzicht in de samenloop van de beleidsmaatregelen in de uitvoering.
  - In de bijlage komen daarmee de aandachtspunten aan de orde. Daarbij gaat de bijlage, conform de motie van Van Dijk, ook in op de stand van de IV.<sup>1</sup>
  - De verwachting is dat op de verschillende onderdelen van de bijlage een beter inzicht geboden kan worden in de uitvoerbaarheid dan vorig jaar. Dit is vooral te danken aan verbeteringen in het MJP en het verbeterde proces waarop wetgeving aan het begin van het jaar geïnventariseerd en gewogen wordt. Het voorstel is de bijlage als volgt te bouwen (cf. opzet vorig jaar):
- A. Overzicht uitvoeringstoetsen: een overzicht en duiding op hoofdlijnen van de uitvoeringstoetsen op de wetgeving. Hierbij onder meer nader inzicht geven in toezicht/fraudebestendigheid, bijvoorbeeld door het signaleren van een trend of een aantal voorbeelden te geven van maatregelen die vanwege complexiteit of reikwijdte meer toezicht vergen (conform plan van aanpak Toezicht)
  - B. ICT: de stand van de ICT en de samenloop met het beleid. Een geactualiseerde moderniseringsopgave per keten (met kleuren) conform ICT-brief. Dit als invulling op de motie van Dijk. Meerjarig vooruitkijken met beleidsagenda (incl. aankomende Europese trajecten) en MJP: inschatten en benoemen waar ruimte en krapte zit.
  - C. Personeel: inzicht in de personele capaciteit van de Belastingdienst in samenhang met de capaciteitsvraag voor de uit te voeren opdrachten.
  - D. Parameterbrief: de jaarlijkse actualisatie van het overzicht met de data waarop het nog mogelijk is aanpassingen in de systemen van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen door te voeren.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2021/2022, 35927, nr. 67.



V

*Communicatie*

N.v.t.

*Politiek/bestuurlijke context*

N.v.t.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.