

Vergaderjaar 2013–2014

33 753

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

	Blz.
I. Algemeen	2
Inleiding	2
Wet inkomstenbelasting 2001	2
1.1. Toestaan onderhandse akte bij periodieke giften	3
1.2. Aanpak constructies met APV's (Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969)	3
Wet op de vennootschapsbelasting 1969	5
1.3. Directeur-groootaandeelhouder in de vrijgestelde beleggingsinstelling	5
1.4. Fiscale beleggingsinstelling	5
Successiewet 1956	6
Wet op belastingen van rechtsverkeer	6
Registratiewet 1970	8
Wet op de accijns	8
Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten	8
Wet belastingen op milieugrondslag	9
1.5. Vereenvoudiging belasting op leidingwater	9
1.6. Wet belastingen op milieugrondslag	9
Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen	10
Belastingwet BES	11
Algemene wet inzake rijksbelastingen	11
1.7. Huwelijksvermogensrecht (Wet IB 2001 en AWR)	11
1.8. Uitbreiding integriteitsbepaling ANBI's	12
Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen	13
1.9. Nadere partnercriteria	13
1.10. Aanpassing aanvraagtermijn	14
Overige aanpassingen	15
Budgettaire aspecten	15
EU-aspecten	15
Uitvoeringskosten Belastingdienst	16

I. Algemeen

Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan veranderingen onderhevig. Dit vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud van de fiscale wetgeving. In lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2014 met het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2014 een wetsvoorstel voor overige fiscale maatregelen die geen of nauwelijks gevolgen hebben voor het budgettaire en koopkrachtbeeld voor 2014, maar waarvoor inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2014 wel wenselijk is. In dit wetsvoorstel zijn onder andere de volgende maatregelen opgenomen:

- het toestaan van het gebruikmaken van een onderhandse akte bij periodieke giften;
- het toestaan van het gebruik van de waarde in het economisch verkeer voor de waardering van serviceflats in de Successiewet 1956 (SW 1956);
- een uitbreiding van de weigerings- of intrekingsgronden van de status van algemeen nut beogende instelling (ANBI-status) naar misdrijven waardoor de algemene veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht;
- een vrijstelling in de frisdrankbelasting tot 12.000 liter vruchten- of groentesap;
- het niet langer heffen van leidingwaterbelasting voor afzonderlijke watervoorzieningen, tenzij de betrokken leverancier in totaal via ten minste 1000 aansluitingen leidingwater levert;
- afschaffing van het versturen van een kennisgeving-vooraf naar degene die de inlichtingen heeft verstrekt bij de verstrekking van die inlichtingen op verzoek of spontaan aan een andere staat;
- aanscherping van het regime voor afgezonderde particuliere vermogens (APV-regime) om te voorkomen dat dit regime wordt gebruikt om te ontkomen aan belastingheffing in box 2 of een renteaftrekbepanking in de vennootschapsbelasting.

Het algemeen deel van deze toelichting is ingedeeld aan de hand van de verschillende belastingwetten die worden gewijzigd. Aan het slot van het algemeen deel van de toelichting wordt in een aantal paragrafen ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

Wet inkomstenbelasting 2001

In dit wetsvoorstel worden diverse wijzigingen aangebracht in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), waarvan een aantal hierna uitgebreider wordt toegelicht. Voor de overige wijzigingen in de Wet IB 2001 wordt verwezen naar het artikelsgewijs deel van de toelichting. Een van die maatregelen, is de verlenging van de horizonbepaling op de multiplier voor giften aan culturele instellingen in de Wet IB 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) met een jaar.

1.1. Toestaan onderhandse akte bij periodieke giften

Periodieke giften aan ANBI's of aan verenigingen met ten minste 25 leden dienen thans te berusten op een overeenkomst die is vastgelegd in een notariële akte om voor aftrek in de inkomstenbelasting in aanmerking te komen. Het kabinet introduceert de onderhandse akte van schenking als alternatief voor de notariële akte. De mogelijkheid tot het doen van een periodieke gift die niet notarieel behoeft te worden vastgelegd, biedt meer flexibiliteit voor de belastingplichtige en de instelling of vereniging en zal in voorkomende gevallen leiden tot een besparing op de notariskosten en op administratieve lasten.

1.2. Aanpak constructies met APV's (Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969)

Inleiding

Met ingang van 1 januari 2010 is het regime voor APV's, zoals bepaalde trusts, stichtingen en andere (buitenlandse) doelvermogens, in werking getreden. Hiermee is een einde gemaakt aan (veelal onbelaste) «zwevende» doelvermogens.¹ In een APV is vermogen afgezonderd waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt gediend. Het gaat om het particuliere (familie)belang van de inbrenger (dat wil zeggen de persoon die door schenking of andersoortige vervreemding vermogensbestanddelen afzonderd in een APV), van zijn erfgenamen of van andere door de inbrenger beoogde begunstigen.

Hoofddregel voor het APV-regime is dat de bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven van (het discretionaire deel van) een APV fiscaal worden toegerekend aan de inbrenger van de vermogensbestanddelen en na zijn overlijden aan diens erfgenamen. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV worden al naar gelang de aard ervan in de Wet IB 2001 behandeld als (grondslag voor het) inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) of inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Er geldt een uitzondering op deze toerekeningsregel ingeval het APV in de jurisdictie waar deze is gevestigd wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing (de zogenoemde toerekeningsstop). De achtergrond van het niet (langer) toerekenen aan de inbrenger (dan wel aan zijn erfgenamen) bij een reële heffing van het APV is het voorkomen dat dubbele heffing optreedt: inkomstenbelasting bij de natuurlijke persoon en winstbelasting bij het APV. Het APV-regime is immers geïntroduceerd om een heffingsvacuüm bij een APV te voorkomen, niet om vermogen dat is ingebracht in een APV die in een reële heffing wordt betrokken dubbel te belasten.

De afgelopen jaren is echter gebleken dat belastingplichtigen het APV-regime (nog steeds) proberen te gebruiken om aan de heffing over het inkomen uit aanmerkelijk belang te ontkomen. Ook wordt het APV-regime soms gebruikt om onder de werking van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage in de vennootschapsbelasting uit te komen.

¹ Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 2009, 564).

Constructies met APV's in de inkomstenbelasting (box 2)

Een substantieel deel van de APV's heeft als belangrijkste vermogensbestanddeel een (indirect) aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. In de praktijk zijn constructies gesignaleerd waarbij wordt ingespeeld op vorenbedoelde toerekeningsstop om aan de heffing over het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) te ontkomen. Hierbij wordt, zonder dat er een belaste handeling plaatsvindt, een aanmerkelijk belang in een beleggingsvennootschap ingebracht in een APV. Aanvankelijk wordt het aanmerkelijk belang – op grond van het APV-regime – nog toegerekend aan de inbrengende belastingplichtige, en vindt de toerekeningsstop geen toepassing omdat het APV niet in een naar Nederlandse begrippen reële heffing wordt betrokken. Vervolgens wordt ervoor gezorgd dat het APV – meestal gevestigd in het buitenland – wel in een belasting naar de winst wordt betrokken die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. De belastingplichtigen en hun adviseurs stellen zich op het standpunt dat het niet langer toerekenen van het in het APV aanwezige aanmerkelijk belang aan de inbrenger (dan wel zijn erfgenamen) door middel van de toerekeningsstop niet leidt tot een belaste vervreemding van het aanmerkelijk belang. De betreffende aandelen of winstbewijzen worden in deze situatie fiscaal echter niet langer toegerekend aan de belastingplichtige (voormalig) aanmerkelijkbelanghouder maar aan het APV als zodanig. Vanuit fiscaal oogpunt bezien, is aldus op dat moment sprake van een vervreemding van de aandelen of winstbewijzen door de belastingplichtige (voormalig) aanmerkelijkbelanghouder aan het APV. In de wet geldt «het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang» reeds als een vervreemding van aandelen of winstbewijzen. Echter, als de inbrenger ook nadat de aandelen fiscaal aan het APV worden toegerekend een aanmerkelijk belang blijft behouden in de desbetreffende vennootschap, bijvoorbeeld via preferente aandelen, kan twijfel bestaan over het antwoord op de vraag of als gevolg van de toerekeningsstop sprake is van een vervreemding van de in het APV ingebrachte aandelen. Derhalve wordt in dit wetsvoorstel zekerheidshalve geregeld dat het niet langer toerekenen van tot een APV behorende aandelen of winstbewijzen aan de belastingplichtige leidt tot een belaste (fictieve) vervreemding van deze in het APV aanwezige aandelen of winstbewijzen, ongeacht of de belastingplichtige (voormalig) aanmerkelijkbelanghouder daarnaast nog een aanmerkelijk belang blijft behouden in de desbetreffende vennootschap of niet. Hiermee wordt voorkomen dat Nederland onbedoeld heffingsrechten over deze aanmerkelijkbelangclaims kwijt zou raken.

In geval van een (fictieve) vervreemding kunnen in beginsel ook vervreemdingsverliezen in aanmerking worden genomen. Het voorstel bevat een maatregel die geconstrueerde verliesneming onaantrekkelijk maakt. Belastingplichtigen zouden het belastbare feit (het van toepassing worden van de toerekeningsstop) immers juist kunnen opzoeken met het oog op het nemen van dergelijke verliezen. Indien de (fictieve) vervreemding in overwegende mate heeft plaatsgevonden op grond van fiscale overwegingen mag het vervreemdingsverlies pas in aanmerking worden genomen als het APV de desbetreffende aandelen of winstbewijzen heeft vervreemd aan een derde of bij overlijden van de voormalig aanmerkelijkbelanghouder, doch uiterlijk na 10 jaar na de vervreemding.

Als het APV onder de toerekeningsstop valt nadat de aanmerkelijkbelanghouder is geëmigreerd, is aan de aanmerkelijkbelanghouder op grond van de huidige regelgeving bij emigratie een conserverende aanslag opgelegd omdat hij is opgehouden binnenlands belastingplichtig te zijn. Voor deze conserverende aanslag kan de ontvanger ingevolge de Invorderingswet 1990 (IW 1990) uitstel van betaling verlenen. In de IW 1990 is een aantal

situaties opgenomen («besmette handelingen») op grond waarvan het uitstel kan worden beëindigd. Voorgesteld wordt om in de IW 1990 het niet of niet langer toerekenen aan de belastingplichtige van tot een APV behorende aandelen of winstbewijzen vanwege het van toepassing worden van de toerekeningsstop op te nemen als «besmette handeling», waardoor het uitstel van betaling eindigt en – dus net als in de binnenlandse situatie – de belasting moet worden voldaan. Hiermee wordt voorkomen dat de aanmerkelijkbelangclaim alsnog verloren gaat.

Ontlopen renteaftrekbepanking vennootschapsbelasting door middel van een APV

Het APV-regime werkt ook door naar een aantal artikelen in de Wet Vpb 1969. Bij een naar Nederlandse begrippen reële heffing naar de winst op het niveau van het APV is niet langer sprake van toerekening aan de inbrenger (dan wel zijn erfgenamen). Gebleken is dat in de praktijk van de toerekeningsstop gebruik wordt gemaakt om de verbondenheid bij winstdrainage te doorkruisen. Het wetsvoorstel bevat daarom een maatregel om de doorwerking van de toerekeningsstop uit te sluiten voor wat betreft de renteaftrekbepanking gericht tegen winstdrainage. Hierdoor kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, genoemde renteaftrekbepanking ook toepassing vinden met betrekking tot structuren waarbij een APV wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Deze wijziging werkt overeenkomstig door naar de andere wetsartikelen in de Wet Vpb 1969 waarbij verbondenheid een rol speelt.

Wet op de vennootschapsbelasting 1969

1.3. Directeur-grotaandeelhouder in de vrijgestelde beleggingsinstelling

Vanwege wijzigingen in de Wet op het financieel toezicht (Wft) met ingang van 22 juli 2013 zouden de mogelijkheden om gebruik te maken van het regime van de vrijgestelde beleggingsinstelling in de vennootschapsbelasting door directeur-grotaandeelhouders onbedoeld kunnen worden beperkt. Teneinde mogelijke onduidelijkheid op dit punt te voorkomen, is in dit wetsvoorstel een bepaling opgenomen waarmee de beoogde continuïteit wordt gewaarborgd en voornoemde beperking wordt voorkomen.

1.4. Fiscale beleggingsinstelling

In de Wet Vpb 1969 is een bijzondere regeling opgenomen voor beleggingsinstellingen. Op grond van deze regeling kunnen beleggingsinstellingen in aanmerking komen voor de toepassing van een 0%-tarief voor de heffing van vennootschapsbelasting. Een essentiële voorwaarde is hierbij dat doel en feitelijke werkzaamheid van de beleggingsinstelling bestaan in het beleggen van vermogen. Als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen met betrekking tot de verhuur van vastgoed bestaat bij vastgoedbeleggingsinstellingen echter in toenemende mate behoefte aan het (ook) kunnen aanbieden van bijkomstige activiteiten. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het verzorgen van bepaalde facilitaire diensten voor huurders als schoonmaakdiensten of het verzorgen van de catering, receptie of vergaderservice. Toegestaan wordt daarom dat een fiscale beleggingsinstelling (fbi) dergelijke bijkomstige werkzaamheden, voor zover deze rechtstreeks verband houden met het beleggen in vastgoed door de fbi, mag onderbrengen in een belaste dochtervennootschap.

Successiewet 1956

In de SW 1956 wordt voor de waardering van woningen met ingang van 1 januari 2010 aangesloten bij de volgens de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde (de WOZ-waarde). Deze WOZ-waarde is de waarde die aan de onroerende zaak wordt toegekend indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin deze zich bevindt onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Door die objectiviteit en betrouwbaarheid kan de WOZ-waarde breed worden toegepast. In de praktijk is echter gebleken dat vanwege het specifieke en bijzondere karakter van zogenoemde serviceflats de WOZ-waarde van deze woningen in bepaalde gevallen aanzienlijk hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer (WEV).² Bij deze serviceflats bestaat namelijk een persoonlijke verplichting tot het betalen van servicekosten voor diensten die geen betrekking hebben op de woning zelf, maar waartegenover persoonlijke diensten (kunnen) worden ontvangen (bijvoorbeeld maaltijden, kapper of alarmservice). Bij de bepaling van de WOZ-waarde wordt geen rekening gehouden met de invloed van deze verplichting, waardoor een fors verschil kan bestaan tussen de WOZ-waarde en de WEV. In die gevallen leidt gebruikmaking van de WOZ-waarde voor serviceflats ertoe dat de erfgenaam wordt aangeslagen voor een substantieel hoger bedrag dan in werkelijkheid wordt geërfd.

Om dit ongewenste gevolg van het gebruik van de WOZ-waarde in de SW 1956 tegen te gaan, is voor overlijdens in de jaren 2010 tot en met 2013 reeds via twee beleidsbesluiten goedgekeurd dat voor serviceflats mag worden uitgegaan van de WEV op het moment van overlijden van de erflater, als de WEV van de serviceflat in belangrijke mate afwijkt van de WOZ-waarde daarvan.³ Aan de Tweede Kamer is toegezegd dat samen met de Waarderingskamer zal worden gezocht naar een structurele oplossing en dat die oplossing met ingang van 1 januari 2014 in regelgeving zal worden vastgelegd.⁴ Naar aanleiding hiervan stelt het kabinet in dit wetsvoorstel een bepaling in de SW 1956 voor op grond waarvan voor serviceflats de waarde in het economische verkeer in aanmerking mag worden genomen ingeval die waarde als gevolg van de persoonlijke verplichting tot betaling van servicekosten in belangrijke mate afwijkt van de WOZ-waarde.

Wet op belastingen van rechtsverkeer

Op 15 oktober 2004⁵ heeft de Hoge Raad een arrest gewezen over een verkrijging van participaties in een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid die aan de criteria voor de kwalificatie van een onroerendezaaklichaam in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) voldeed. Deze verkrijging kan op basis van de bestaande regelgeving worden gekwalificeerd als de verkrijging van de directe economische eigendom van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, maar ook als de verkrijging van participaties in een onroerendezaaklichaam. Er is in dit geval dus een samenloop. Met een beroep op de wetsgeschiedenis heeft de Hoge Raad voorrang gegeven aan de regeling voor onroerendezaaklichamen. Deze regeling voor

² Advies toepassing WOZ-waarde voor serviceflats bij de erfbelasting d.d. 15 juli 2011, www.waarderingskamer.nl.

³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB2011/1541M (Stcrt. 2011, 22414) en besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juli 2013, nr. BLKB2013/791M (Stcrt. 2013, 19517).

⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 462, nr. 7.

⁵ HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52.

onroerendezaaklichamen is voor de belanghebbende gunstiger, omdat in dit geval pas belasting verschuldigd is als de verkrijging van die participaties een belang van een derde gedeelte of meer vertegenwoordigt. Als gevolg van dit arrest is voor de verkrijging van de directe (economische) eigendom van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen door middel van participaties in personenvennootschappen die als onroerendezaaklichaam kunnen worden aangemerkt, een gunstiger regime van toepassing dan voor personenvennootschappen die niet als onroerendezaaklichaam kunnen worden aangemerkt. Bij verkrijging van participaties in laatstbedoelde vennootschappen is immers in beginsel altijd overdrachtsbelasting verschuldigd, omdat daarbij rechtstreeks onroerende zaken in (economische) eigendom worden verkregen. Bij verkrijging van participaties in personenvennootschappen die als onroerendezaaklichaam kunnen worden aangemerkt, wordt pas overdrachtsbelasting geheven indien sprake is van een belang van een derde gedeelte of meer.

Een aantal van de hierna te omschrijven aanpassingen van de WBR zijn eerder opgenomen geweest in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2012⁶ en daarvoor nog in het wetsvoorstel Invoeringswet Titel 7.13 Burgerlijk Wetboek⁷. De aanpassingen in voornoemde wetsvoorstellen leidden tot vele vragen over de wijzigingen in het regime van de overdrachtsbelasting voor personenvennootschappen met en zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Onderkend is dat de toen voorgestelde wijzigingen een kernelement binnen de overdrachtsbelasting raken. Ook is gewezen op de moeilijke situatie die toen bestond (en thans nog bestaat) in de vastgoedmarkt. Wel is benadrukt dat het regime voor beleggingsfondsen en onroerendezaaklichamen binnen de ratio van de overdrachtsbelasting consistent dient te zijn en niet vatbaar voor oneigenlijk gebruik. Besloten is om de maatregel nog eens nader te bezien en daarin de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de sector te betrekken. Over de totstandkoming van de nu voorgestelde maatregel heeft dan ook overleg met een afvaardiging van genoemde partijen plaatsgevonden.

In dit wetsvoorstel wordt vastgehouden aan de expliciete scheiding in de WBR tussen de directe verkrijging (economisch) van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen en de indirecte verkrijging hiervan door middel van aandelen in een onroerendezaaklichaam. Het uitgangspunt is en blijft dat een verkrijging van de economische eigendom van een deelgerechtigdheid in een personenvennootschap in beginsel belast is bij de verkrijger van de deelgerechtigdheid. In aanvulling hierop wordt in dit wetsvoorstel geregeld dat belangen tot een derde gedeelte in beleggingsfondsen of fondsen voor collectieve belegging in effecten buiten het bereik van de overdrachtsbelasting worden gebracht, zonder onderscheid tussen open en besloten fondsen. Beleggingsfondsen en fondsen voor collectieve belegging in effecten zijn bedoeld in de Wft. Dit zijn beleggingsfondsen die zich richten op het publiek en/of institutionele beleggers. Het niet belasten van belangen tot een derde gedeelte in zowel open als besloten beleggingsfondsen of fondsen voor collectieve belegging in effecten geschiedt vanuit de gedachte dat het de belegger in deze situaties in feite veelal niet te doen zal zijn om (een deel van) de onroerende zaken in zijn macht te krijgen.

⁶ Het bij Koninklijke boodschap van 25 april 2012 ingediende voorstel van wet tot Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2012) (Kamerstukken 33 245).

⁷ Het bij Koninklijke boodschap van 6 juni 2007 ingediende voorstel van wet houdende aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek) (Kamerstukken 31 065).

Met de wijzigingen wordt de onduidelijkheid voor belastingplichtige en de Belastingdienst weggenomen door duidelijkheid te scheppen over welk artikel van de WBR van toepassing is op de verkrijging van een direct of indirect belang in een onroerende zaak. Er is geen sprake meer van samenloop tussen artikel 2 en artikel 4 van de WBR. Daarnaast mag duidelijk zijn dat voor niet-rechtspersonen alleen de verkrijging tot de «eenderdegrens» buiten de heffing van overdrachtsbelasting blijft voor zover het een deelgerechtigdheid in een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten betreft. Met de voorgestelde wijziging is de behandeling van enerzijds de onroerendzaakrechtspersonen en anderzijds de niet-rechtspersoonlijkheid bezittende beleggingsfondsen congruent. Door de hiervoor genoemde aanpassingen wordt een toekomstige derving als gevolg van genoemd arrest voorkomen.

Registratiewet 1970

Vanaf eind oktober 2013 zal de registratie van notariële akten, die nu nog op papier gebeurt door de Belastingdienst, geleidelijk overgaan in een elektronische registratie door de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie. Partijen bij een notariële akte hebben recht op inzage in de gegevens die over hun akte zijn geregistreerd. Dit inzagerecht is bij de totstandkoming van de Wet elektronische registratie notariële akten abusievelijk niet aangepast aan de overgang van de papieren naar de elektronische registratie. Deze omissie wordt in dit wetsvoorstel hersteld.

Wet op de accijns

In dit wetsvoorstel wordt in de Wet op de accijns de mogelijkheid tot teruggaaf van accijns voor minerale oliën die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit verruimd. Voortaan is het voldoende dat de betreffende installatie een elektrisch vermogen heeft van minimaal 60 kilowatt in plaats van de nu geldende eis van minimaal 1 megawatt. Indien de als brandstof gebruikte minerale olie niet wordt vrijgesteld van accijns en de opgewekte elektriciteit ook wordt betrokken in de heffing van energiebelasting, is sprake van dubbele heffing. Dit is aanleiding om ook voor kleinere installaties dan die met een elektrisch vermogen van 1 megawatt teruggaaf van accijns te verlenen voor de als brandstof gebruikte minerale oliën. Met de nieuwe ondergrens van een elektrisch vermogen van minimaal 60 kilowatt wordt aansluiting gezocht bij de ondergrens die is opgenomen in de energiebelasting met betrekking tot de vrijstelling van aardgas en elektriciteit, gebruikt voor het opwekken van elektriciteit. Hierdoor worden de verschillende ondergrenzen geharmoniseerd.

Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten

In de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten wordt een vrijstelling van verbruiksbelasting voorgesteld tot een hoeveelheid van 12.000 liter per kalenderjaar voor vruchten- of groentesap dat wordt vervaardigd buiten een zogenoemde inrichting. Ook wordt een ontheffing voorgesteld van het vereiste van een vergunning voor een inrichting indien per kalenderjaar doorgaans niet meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap wordt vervaardigd. Op grond van de huidige regelgeving is het vervaardigen van vruchten- of groentesap buiten een inrichting geen belastbaar feit. Met het buiten een inrichting vervaardigen van vruchten- of groentesap wordt echter wel een verbodsbepaling overtreden. Dit is met name voor de zogenoemde zelfpersers (te denken valt aan persapparaten in onder meer cafés, kantines en supermarkten) en ook voor de Belastingdienst een onwense-

lijke situatie. Door de regeling die wordt voorgesteld hoeven met name de meeste zelfpersers geen vergunning aan te vragen en geen verbruiksbelasting te betalen als niet meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap per kalenderjaar wordt geproduceerd. Hierdoor worden de betreffende ondernemers niet geconfronteerd met administratieve lasten in relatie tot een betrekkelijk gering bedrag aan belasting. Deze regeling voorkomt dat de Belastingdienst een groot aantal vergunningen moet verlenen, hetgeen uitvoeringskosten bespaart.

Wet belastingen op milieugrondslag

1.5. Vereenvoudiging belasting op leidingwater

In de Fiscale agenda heeft het vorige kabinet aangegeven het huidige belastingstelsel te willen vereenvoudigen, uitvoeringskosten te willen verlagen en administratieve lasten te willen verminderen.⁸ In dit kader is voorgesteld een aantal kleine belastingen af te schaffen. Zo ook de belasting op leidingwater. Bij het Belastingplan 2012 is de belasting op leidingwater afgeschaft met ingang van 1 januari 2013. Bij het Begrotingsakkoord 2013 is echter afgesproken de afschaffing uit te stellen.⁹ Daartoe is in de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 de inwerkingtreding van de afschaffing met ingang van 1 januari 2013 omgezet in inwerkingtreding bij koninklijk besluit. Hoewel afschaffing het uitgangspunt blijft, is het wenselijk de belasting op leidingwater, nu deze vooralsnog blijft bestaan, te vereenvoudigen.

De belasting op leidingwater brengt op jaarbasis zo'n € 124 miljoen op. Dit bedrag wordt voor ruim 99,6% opgebracht door de tien drinkwaterbedrijven, terwijl ruim 0,3% van de opbrengst wordt opgebracht door enkele grotere waterleveranciers die via zogenoemde afzonderlijke watervoorzieningen bewerkt leidingwater leveren aan duizenden verbruikers. Daarnaast wordt nog belasting op leidingwater betaald voor zo'n 40 à 50 afzonderlijke watervoorzieningen van kleine waterleveranciers. Dit zijn bijvoorbeeld recreatieparken of andere ondernemers die zelf opgepompt of bewerkt leidingwater leveren via enkele tientallen tot enkele honderden aansluitingen. Het aandeel van deze categorie in de opbrengst van de belasting op leidingwater is zeer beperkt – in totaal zo'n € 55.000 à € 60.000, zijnde nog geen 0,05% van de belastingopbrengst – en de hiermee samenhangende administratieve lasten en uitvoeringskosten zijn relatief hoog. Het opsporen van potentiële belastingplichtigen in deze categorie is daarbij een tijdrovende zaak. Daarom wordt voorgesteld om deze belasting te vereenvoudigen en niet langer te heffen voor afzonderlijke watervoorzieningen, tenzij de betrokken leverancier in totaal via ten minste 1000 aansluitingen leidingwater levert.

1.6. Wet belastingen op milieugrondslag

In de Wet belastingen op milieugrondslag worden enkele technische verbeteringen aangebracht met betrekking tot het tijdstip van verschuldigdheid van energiebelasting bij het ontbreken van een factuur en bij leveringen op een directe lijn. Deze wijzigingen worden toegelicht in het artikelsgewijze deel van de toelichting.

⁸ Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1.

⁹ Bijlage 2 bij de Voorjaarsnota 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 280, nr. 1.

Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

In de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) is – onder meer – de verstrekking van inlichtingen aan de bevoegde autoriteit van een andere staat geregeld. Een dergelijke verstrekking kan op verzoek van de bevoegde autoriteit van een andere staat, op automatische basis of spontaan gebeuren. Indien de inlichtingen op automatische basis worden verstrekt, wordt degene van wie de gegevens afkomstig zijn daarover niet geïnformeerd. Alleen de gevallen of de groepen van gevallen waarvan automatisch inlichtingen worden uitgewisseld en de voorwaarden waaronder, worden bekendgemaakt in de Staatscourant. Het gros van de inlichtingen wordt overigens verstrekt op automatische basis, wat in de nabije toekomst nog verder zal toenemen. Verwezen wordt in dit verband naar het meest recente communiqué van de Ministers van Financiën van de G20-landen van 19-20 juli 2013 waar automatische inlichtingenuitwisseling als de nieuwe mondiale standaard is aangeduid.¹⁰ De strijd tegen belastingontduiking is zeer gediend met het sneller en effectiever kunnen uitwisselen van grotere hoeveelheden relevante inlichtingen.

Bij de verstrekking van inlichtingen op verzoek of spontaan wordt voorafgaand aan de verstrekking een kennisgeving verstuurd naar degene die de inlichtingen heeft verstrekt (de zogenoemde kennisgeving-vooraf). Ingeval degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn zich niet met de uitwisseling kan verenigen, heeft hij dan tien dagen de tijd om bezwaar te maken en de voorzieningenrechter te vragen om de uitwisseling op te schorten. Gedurende die tien dagen worden de inlichtingen nog niet verstrekt tenzij er dringende redenen zijn om dat al wel te doen.

In dit wetsvoorstel wordt voorzien in afschaffing van het versturen van een kennisgeving-vooraf. Over dit voorstel is de Tweede Kamer geïnformeerd bij brief van 30 mei 2013.¹¹ Verzending van een kennisgeving-vooraf vloeit niet voort uit een Europese richtlijn of een verdrag. Niettemin is deze procedure bij de totstandkoming van de WIB in 1985 in de wet opgenomen om de privacy en de rechtsbescherming zeker te stellen. Inmiddels kan geconcludeerd worden dat in alle landen waarmee Nederland inlichtingen uitwisselt voldoende waarborgen bestaan waardoor de geheimhouding van de uitgewisselde gegevens verzekerd is. De EU-bijstandsrichtlijn¹² en het op het OESO-modelverdrag gebaseerde informatie-uitwisselingartikel in de Nederlandse bi- en multilaterale verdragen die voorzien in inlichtingenuitwisseling gaan uit van eenzelfde niveau van gegevensbescherming bij de aangesloten partijen. De regelgeving en uitvoeringspraktijk van alle 120 bij het Global Forum aangesloten landen – waaronder ook de belangrijkste uitwisselingspartners van Nederland – zijn of worden in het Global Forum peer review proces getoetst op het voldoen aan dit niveau. Door de doelbinding in de relevante richtlijnen en verdragen mogen de verstrekte gegevens alleen gebruikt worden voor de heffing van belastingen (en in voorkomende gevallen enige andere specifiek omschreven overheidsdoelen, zoals het vaststellen en invorderen van socialezekerheidsbijdragen, of in gerechtelijke procedures wegens overtreding van de belastingwetgeving). Voor de volledigheid kan worden opgemerkt dat belastingplichtigen de juistheid

¹⁰ Communiqué Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Moscow, 19–20 July 2013.

¹¹ Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 53.

¹² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (Pb EU 2011, L 64).

van verstrekte inlichtingen uiteraard aan de orde kunnen stellen bij hun rechtsmiddelen tegen de betreffende (buitenlandse) aanslag waarvoor deze inlichtingen zijn gebruikt. Op dit punt is er geen verschil met gegevens die op automatische basis zijn uitgewisseld. Afschaffing van deze kennisgevingsprocedure is verder in lijn met de aanbeveling van het Global Forum in het peer review rapport over Nederland om deze procedure te herbezien¹³ en met de nieuwe EU Bijstandsrichtlijn¹⁴. Het zorgt ervoor dat de uitwisseling van inlichtingen door Nederland met andere uitwisselingspartners niet langer (onnodig) kan worden vertraagd. Voor afschaffing van de kennisgeving-vooraf pleit eveneens dat bij automatische gegevensuitwisseling nooit een kennisgeving wordt verstuurd, en dat de kennisgeving-vooraf voor andere belangrijke belastingmiddelen, zoals de btw en de accijnzen, circa tien jaar geleden al is afgeschaft. Dit heeft niet geleid tot negatieve ervaringen.

Tevens wordt in dit wetsvoorstel geregeld dat bij de automatische inlichtingenuitwisseling de verplichte publicatie in de Staatscourant van de aanwijzing van de gevallen waarin deze plaats zal vinden en van de voorwaarden waaronder, voortaan achterwege gelaten kan worden. Automatische uitwisseling van inlichtingen geschiedt op basis van richtlijnen en bi- en multilaterale verdragen. In deze regelingen is al opgenomen op welke belastingen de uitwisseling (potentieel) ziet en met welk doel de uitwisseling kan plaatsvinden. Iedereen kan langs die weg op de hoogte zijn van de (potentieel) uit te wisselen gegevens.

Deze wijzigingen in de WIB treden in werking met ingang van 1 januari 2014. Bij verzoeken om inlichtingen die worden gedaan voor die datum wordt de kennisgevingsprocedure nog toegepast.

Belastingwet BES

De Belastingwet BES kent eveneens voorschriften inzake de uitwisseling van gegevens op verzoek, de spontane uitwisseling van gegevens en de automatische gegevensuitwisseling. Dit wetsvoorstel regelt dat de hiervoor beschreven wijzigingen in de WIB ook worden aangebracht in de Belastingwet BES. Deze wijzigingen treden eveneens in werking met ingang van 1 januari 2014. Ook hier wordt bij verzoeken om inlichtingen die worden gedaan voor die datum de kennisgevingsprocedure nog toegepast.

Algemene wet inzake rijksbelastingen

In dit wetsvoorstel worden diverse wijzigingen aangebracht in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Op een aantal wijzigingen wordt hierna nader ingegaan. Voor de overige wijzigingen in de AWR wordt verwezen naar het artikelsgewijs deel van de toelichting.

1.7. Huwelijksvermogensrecht (Wet IB 2001 en AWR)

Met ingang van 1 januari 2012 is het huwelijksvermogensrecht onder meer voor wat betreft vergoedingsvorderingen tussen echtgenoten gewijzigd.¹⁵ Het gaat dan om de situatie dat sprake is van buiten wettelijke gemeenschap van goederen gehuwden of van privévermogens bij in

¹³ Kamerstukken II 2011/12, 25 087, nr. 28.

¹⁴ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (Pb EU 2011, L 64).

¹⁵ Wet van 18 april 2011 tot wijziging van de titels 6, 7 en 8 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek (aanpassing wettelijke gemeenschap van goederen) (Stb. 2011, 205).

wettelijke gemeenschap van goederen gehuwden. Sinds die datum kan de hoogte van de vergoedingsvordering afhankelijk zijn van de waardeontwikkeling van het onderliggende goed dat de ene echtgenoot met het geld van de andere echtgenoot heeft verkregen of ter zake waarvan een schuld met dat geld is afgelost. In een tweetal beleidsbesluiten is reeds voor zover nodig goedgekeurd dat bij dergelijke vergoedingsvorderingen tussen echtgenoten bij de echtgenoot die recht heeft op de vergoeding geen fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed ontstaat. In dit wetsvoorstel vindt allereerst, om de praktijk de benodigde duidelijkheid te bieden, een codificatie plaats van voornoemde beleidsbesluiten. Het betreft een besluit voor de inkomstenbelasting¹⁶ en een onderdeel van een besluit voor de overdrachtsbelasting.¹⁷ Er is voor gekozen een algemene bepaling op te nemen in de AWR. Dit omdat het gewijzigde huwelijksvermogensrecht voor meerdere belastingmiddelen gevolgen zou kunnen hebben. Het is in het algemeen niet gewenst dat het op dit punt gewijzigde huwelijksvermogensrecht een dermate vergaande doorwerking heeft binnen de fiscaliteit dat er een fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed zou ontstaan voor de echtgenoot met het vergoedingsrecht (dan wel dat hierover onduidelijkheid bestaat). De algemene bepaling ziet overigens uitsluitend op het niet aanwezig zijn van een fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed; de behandeling van het vergoedingsrecht of de vergoedingsplicht wordt niet door de bepaling geraakt. Deze fiscale behandeling dient met inachtneming van de daarvoor geldende regels in de verschillende belastingwetten te worden bepaald. Naast het niet in aanmerking nemen van een fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed, wordt in de artikelsgewijze toelichting bij de voorgestelde bepaling daarom mede aandacht geschonken aan de fiscale behandeling van de op grond van voornoemd onderdeel van het huwelijksvermogensrecht tussen echtgenoten ontstane vergoedingsvorderingen. Dit mede naar aanleiding van een bij de parlementaire behandeling van het pakket Belastingplan 2013 gedane toezegging in het kader van de eigenwoningregeling.¹⁸

1.8. Uitbreiding integriteitsbepaling ANBI's

Bij de behandeling van het pakket Belastingplan 2012 in de Tweede Kamer is door de leden van diverse partijen gevraagd om de huidige integriteitsbepaling voor ANBI's uit te breiden. Op grond van die bepaling kan de ANBI-status worden geweigerd of ontnomen als de instelling, een bestuurder of een voor die instelling gezichtsbepalend persoon onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld. Naar aanleiding van de toen gevoerde discussie zijn in de brief van 25 april 2013¹⁹ enkele voorstellen geschetst om de integriteit van de ANBI's te bevorderen. Deze voorstellen zijn in de brief van 28 mei 2013 nader toegelicht.²⁰ Een van die voorstellen betrof de uitbreiding van de huidige weigerings- en intrekingsgronden. In lijn met dit voorstel stelt het kabinet voor om de integriteitsbepaling uit te breiden met de situatie waarin sprake is van een onherroepelijke veroordeling voor het opzettelijk plegen van een misdrijf waardoor de algemene veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht. Bij deze misdrijven gaat het om serieuze vergrijpen die niet passen bij de ANBI-status. Hierbij speelt dat een instelling een grote vrijheid heeft bij

¹⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. BLKB2013/233M (Stcrt. 2013, 6819).

¹⁷ Onderdeel 7 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2011, nr. BLKB2011/1803M (Stcrt. 2011, 23104).

¹⁸ Kamerstukken I 2012/13, 33 402, G, blz. 3.

¹⁹ Kamerstukken II 2012/13, 32 740, nr. 14.

²⁰ Kamerstukken II 2012/13, 32 740, nr. 15.

het bepalen van haar (algemeen nuttige) doelstelling en bij het bepalen van de wijze waarop zij die wil bereiken, maar dat het niet zo is dat alle doelstellingen en activiteiten toelaatbaar zijn. Om voor de ANBI-status in aanmerking te komen moet het immers gaan om «het algemeen nut». Dit laatste criterium wordt, zoals ook in laatstgenoemde brief is opgemerkt, neutraal getoetst in die zin dat het niet relevant is ten behoeve van welk land de ANBI opereert. Het spreekt voor zich dat de doelstelling en de feitelijke activiteiten van de instelling de (internationale) rechtsorde niet mogen aantasten. Het opzettelijk plegen van een misdrijf waardoor de veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht kan, evenals het aanzetten tot haat dan wel het aanzetten tot geweld of gebruik van geweld, in elk geval niet worden gezien als het dienen van het algemeen nut, ook niet als deze door een bestuurder, een feitelijk leidinggevende of een gezichtsbepalend persoon van de instelling worden begaan. Bij deze misdrijven gaat het om serieuze vergrijpen die niet passen bij de ANBI-status. De voorgestelde aanpassing van de integriteitsbepaling met een onherroepelijke veroordeling wegens deze misdrijven kan in zoverre worden gezien als een verduidelijking van de weigerings- en ontnemingsgronden. De strafbare feiten moeten zijn gepleegd in de hoedanigheid van bestuurder, feitelijk leidinggevende of gezichtsbepalend persoon van de instelling. Overigens brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de ANBI-status ook niet zal worden ontnomen als de ANBI zelf niet betrokken is bij de strafbare feiten en zich distantieert van de persoon of personen in kwestie die is, onderscheidenlijk zijn, veroordeeld. Het moet de ANBI voor statusverlies immers wel aan te rekenen zijn dat mensen of goederen in gevaar zijn gebracht.

Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen

In dit wetsvoorstel worden diverse wijzigingen aangebracht in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Op deze wijzigingen wordt hierna nader ingegaan.

1.9. Nadere partnercriteria

Verduidelijking partnerbegrip

In aanvulling op het basispartnerbegrip van de AWR zijn in de Wet IB 2001 en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) nadere partnercriteria voor de inkomstenbelasting respectievelijk voor de toeslagen opgenomen. Met ingang van 1 januari 2012 is naar aanleiding van de motie Omtzigt c.s.²¹ dit partnerbegrip verder aangevuld. Doel van deze motie was om samenwonenden in samengestelde gezinnen verplicht als partner te laten kwalificeren, omdat deze anders een financieel voordeel zouden genieten ten opzichte van gehuwden. Daarom is met ingang van 1 januari 2012 voor de inkomstenbelasting en de toeslagen geregeld dat onder partner van de belanghebbende (mede) wordt verstaan degene die op hetzelfde woonadres als de belanghebbende staat ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens en waarbij op dat woonadres tevens een minderjarig kind van ten minste één van beiden staat ingeschreven.

De huidige vormgeving leidt er echter toe dat ook een kind, niet zijnde een pleegkind of bloedverwant in de eerste graad, dat komt inwonen bij een alleenstaande ouder met kind, als partner van de ouder kwalificeert. Dit zou in de genoemde situatie bijvoorbeeld tot verlies van het recht op de alleenstaande-ouderaftrek leiden of tot verlies van de aanspraak op kinderopvangtoeslag. In de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen is namelijk bepaald dat een ouder met partner slechts

²¹ Motie van de leden Omtzigt, Tang en Cramer, Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 41.

aanspraak op kinderopvangtoeslag heeft, indien die partner arbeid verricht, gebruikmaakt van een voorziening die is gericht op arbeidsinschakeling, dan wel scholing, een opleiding of een cursus volgt – hierna kortweg aangeduid als het verrichten van arbeid. Voorts kan zich een ongewenste situatie voordoen bij de aanspraak op een kindgebonden budget voor de ouder. Voor de bepaling van het recht van deze partner op een kindgebonden budget zou ook het inkomen van het als partner kwalificerende kind meetellen. Dat kan ertoe leiden dat de ouder niet zijn volledige aanspraak te gelde kan maken. Dat is niet de bedoeling van de wetgever geweest. Daarom wordt op grond van dit wetsvoorstel de relevante bepaling zowel voor de inkomstenbelasting als voor de toeslagen zodanig aangepast dat uitsluitend meerderjarigen op basis van deze bepaling partner kunnen worden. De maatregel wordt ingevoerd met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012, zijnde de datum van inwerkingtreding van de wijziging van de partnerbepaling naar aanleiding van de genoemde motie Omtzigt c.s. Dit leidt er toe dat degenen die onbedoeld partner zijn geworden van een minderjarige alsnog aanspraak kunnen maken op voornoemde inkomensafhankelijke regelingen zonder dat de minderjarige kwalificeert als partner.

Aanspraak op kinderopvangtoeslag voor partners met uitgesloten familierelatie

De bepaling voor samengestelde gezinnen voor de inkomstenbelasting en toeslagen en het op grond daarvan kwalificeren als partner kan ook in een andere situatie ongewenste gevolgen hebben voor de aanspraak op kinderopvangtoeslag. Een ouder en een inwonende hulpbehoevende moeder of vader kwalificeren op basis van voornoemde bepaling als partners. Dat kan tot gevolg hebben dat de ouder geen aanspraak meer heeft op kinderopvangtoeslag. Een ouder met een partner heeft namelijk slechts aanspraak op kinderopvangtoeslag indien die partner – kort gezegd – arbeid verricht. In het algemeen overleg inzake arbeidsmarktbeleid en topinkomens op 2 juli 2013 heeft de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, mede naar aanleiding van eerder door de leden Omtzigt en Heerma gestelde vragen²², toegezegd een oplossing voor deze problematiek te zullen zoeken.²³

De in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen leidt ertoe dat, ondanks dat sprake blijft van partnerschap, voor de aanspraak op kinderopvangtoeslag de aan de partner gestelde eis van het verrichten van arbeid niet geldt voor personen die een uitgezonderde familierelatie hebben. Tot deze uitgezonderde familierelaties worden bloed- en aanverwanten van de ouder in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn gerekend. Aangezien wel sprake blijft van partnerschap, telt het toetsingsinkomen van een dergelijke partner wel mee ter bepaling van de draagkracht en is daarmee relevant voor de hoogte van de kinderopvangtoeslag.

1.10. Aanpassing aanvraagtermijn

In de Awir is bepaald dat een aanvraag om een tegemoetkoming met betrekking tot een berekeningsjaar tot 1 september volgend op het berekeningsjaar kan worden ingediend. Deze termijn wordt verlengd indien de belanghebbende, diens partner of een medebewoner vóór 1 september na het berekeningsjaar is uitgenodigd om aangifte inkomstenbelasting te doen binnen een termijn die na 1 september verloopt. De termijn om een aanvraag te kunnen indienen wordt in dat geval verlengd

²² Aanhangsel Handelingen II 2012/13, nr. 2098.

²³ Kamerstukken II 2012/13, 33 566, nr. 58.

tot de laatste dag van de door de inspecteur voor het indienen van die aangifte inkomstenbelasting gestelde termijn. De Afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State heeft op 3 april 2013 geoordeeld dat, indien de termijn voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting voor een medebewoner is verlengd, dit niet alleen leidt tot verlenging van de voor hem geldende aanvraagtermijn voor huurtoeslag maar ook tot een verlenging van de termijn voor het indienen van de aanvraag voor zorgtoeslag, ook al wordt bij het bepalen van de hoogte van de zorgtoeslag geen rekening gehouden met de draagkracht van medebewoners.²⁴ Voor de uitvoering door de Belastingdienst/Toeslagen heeft deze uitspraak tot gevolg dat voor alle na 1 september volgend op het berekeningsjaar ingediende aanvragen voor een tegemoetkoming dient te worden beoordeeld of er op dat adres een partner of medebewoner woont aan wie uitstel voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting is verleend. Een nog uitvoeriger onderzoek zou moeten plaatsvinden wanneer niet op voorhand duidelijk is welke ingeschrevenen kwalificeren als medebewoner, zoals in een studentenhuis. Dat geldt ook wanneer de draagkracht van de medebewoner niet van belang is voor de toeslag. Het kabinet acht deze gevolgen van het genoemde oordeel onwenselijk en stelt voor de verlenging van de aanvraagtermijn voor een tegemoetkoming voor de belanghebbende wegens een nog lopende aangiftetermijn van een medebewoner, uitsluitend te hanteren wanneer de draagkracht van zijn medebewoner in aanmerking wordt genomen voor de hoogte van de tegemoetkoming van de belanghebbende.

Overige aanpassingen

Dit wetsvoorstel bevat voorts een artikel op grond waarvan bij de bepaling van de omvang van het loon geen rekening wordt gehouden met bijdragen van de werkgever en werknemer aan met de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet vergelijkbare wettelijke zorgverzekeringen in het buitenland. Daarnaast is in dit wetsvoorstel een wijziging in de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen opgenomen die samenhangt met de nadere partnercriteria, zoals toegelicht in paragraaf 13.1 van deze memorie. Voorts wordt de verplichte overgang van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen naar de werkkostenregeling met één jaar uitgesteld. Daarnaast is overgangsrecht opgenomen voor de regeling van de heffingsrente en voor het van toepassing worden van de regeling van de belastingrente voor aangiftebelastingen op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Tot slot zijn diverse technische en redactionele wijzigingen opgenomen in dit wetsvoorstel.

Budgettaire aspecten

Dit wetsvoorstel heeft geen gevolgen voor het lastenkader, behoudens een structurele derving van € 150.000 als gevolg van de in dit wetsvoorstel opgenomen verruiming van de teruggaaf van accijns voor minerale oliën die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit en een naar verwachting geringe opbrengst als gevolg van de wijziging van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten, omdat het vervaardigen van vruchten- of groentesap buiten een inrichting thans geen belastbaar feit is. Het betreft dan ondernemers die in een kalenderjaar meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap buiten een inrichting vervaardigen.

EU-aspecten

Dit wetsvoorstel bevat geen EU-aspecten.

²⁴ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, 3 april 2013, LJN: BZ7622.

Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen opgenomen in dit wetsvoorstel zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. Sommige voorstellen worden gedaan op advies van de Belastingdienst met het oog op betere uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De Belastingdienst maakt uitvoeringskosten voor de maatregelen inzake de aanvulling van het partnerbegrip en de maatregelen in dit wetsvoorstel die zien op de reparatie van het arrest van 15 oktober 2004 in de WBR. Door niet langer te heffen voor afzonderlijke watervoorzieningen, tenzij de betrokken leverancier in totaal via ten minste 1000 aansluitingen leidingwater levert, wordt een vermindering van de uitvoeringskosten gerealiseerd. Het afschaffen van de kennisgevingsprocedure in de WIB leidt eveneens tot een vermindering van de uitvoeringskosten.

Over het geheel genomen is sprake van een beperkte toename van de uitvoeringskosten als gevolg van systeemaanpassingen en geringe toezichtlastenstijging. De aan het wetsvoorstel verbonden additionele uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2014 en verder liggende jaren, worden verwerkt bij de budgettaire besluitvorming in het voorjaar van 2014 en zijn zichtbaar in de hierna opgenomen tabel.

Tabel 1 Uitvoeringskosten OFM 2014 (€ mln., -/- is een afname)

	2014	2015	2016	2017	2018
Totaal Overige fiscale maatregelen 2014	0,3	0,7	0,1	0,1	0,1

Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Er zijn aan de maatregelen in dit wetsvoorstel geen structurele administratieve lasten verbonden die in relatie tot het totaal aan administratieve lasten meer dan verwaarloosbaar zijn. Niettemin zijn er wel drie maatregelen die voor een merkbare verlichting zorgen bij de betrokkenen.

Dat betreft allereerst de vrijstelling van verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken tot een hoeveelheid van 12.000 liter per kalenderjaar voor vruchten- of groentesap dat wordt vervaardigd buiten een zogenoemde inrichting en de ontheffing van een vergunningvereiste.

Hierdoor hoeven de meeste zogenoemde zelfpersers (te denken valt aan persapparaten in onder meer cafés, kantines en supermarkten) geen vergunning aan te vragen en geen verbruiksbelasting te betalen als niet meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap per kalenderjaar wordt geproduceerd. Hierdoor ontstaat voor de betreffende ondernemers een merkbare vermindering van de administratieve lasten.

Een tweede maatregel is de vereenvoudiging van de belasting op leidingwater. Door niet langer te heffen voor afzonderlijke watervoorzieningen, tenzij de betrokken leverancier in totaal via ten minste 1000 aansluitingen leidingwater levert, wordt een vermindering van de administratieve lasten bij zo'n 40 à 50 betrokkenen gerealiseerd. Ook deze betrokkenen zullen dat als een merkbare vermindering ervaren.

De derde maatregel in dit kader is het toestaan van een onderhandse akte bij periodieke giften. Als gevolg van deze maatregel kunnen de administratieve lasten vervallen voor burgers die thans nog de kosten van de notariële akte voor hun rekening nemen. Aangezien niet de burger maar de betreffende instelling veelal de notariskosten voor haar rekening neemt, kan echter niet gesproken worden van een meer dan verwaarloosbare afname van de administratieve lasten voor burgers. Het betekent overigens wel dat de instellingen die tot nu toe de kosten van de notariële akte bij het verkrijgen van een periodieke gift voor hun rekening nemen,

maar in de toekomst kiezen voor de onderhandse akte, in totaal een jaarlijkse kostenpost van ruim € 2 miljoen kunnen zien verdwijnen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) wordt nader gepreciseerd dat uitsluitend meerderjarigen op basis van deze bepaling als partner kunnen worden aangemerkt. Dit is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Aan de wijziging, waarmee uitsluitend wordt beoogd om de tekst in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de wetgever, wordt terugwerkende kracht verleend tot en met de datum van inwerkingtreding van de betreffende bepaling voor samengestelde gezinnen, te weten 1 januari 2012.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.119a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Tijdens de parlementaire behandeling van het pakket Belastingplan 2013²⁵ is toegezegd dat aandacht zal worden gegeven aan de gevolgen van het gewijzigde huwelijksvermogensrecht voor de fiscaliteit, dat daarbij tevens de bijdrage van A.J.M. Arends in NTFR Beschouwingen 2012/29 over de relatie tussen artikel 1:87 van het Burgerlijk Wetboek (BW) en de eigenwoningregeling wordt betrokken en dat indien nodig nadere maatregelen worden getroffen. Zoals in het algemeen deel van de toelichting is aangegeven, is ervoor gekozen een algemene bepaling op te nemen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) die inhoudt dat voor de toepassing van alle belastingwetten artikel 1:87 van het BW niet resulteert in een fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed (zie de toelichting bij artikel 5e van de AWR). Daarbij vindt voor de eigenwoningregeling een aanpassing plaats waardoor ook schulden die voortkomen uit de wettelijke vergoedingsplicht van artikel 1:87 van het BW tussen partners worden uitgesloten als eigenwoningschuld. Anders dan in de parlementaire behandeling van de Wet herziening fiscale behandeling eigen woning is opgemerkt²⁶ vallen deze schulden niet onder de huidige redactie van artikel 3.119, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001, omdat deze bepaling alleen geldt voor schulden aan de partner die zijn ontstaan uit een overeenkomst van geldlening, en niet voor schulden die uit de wet zijn ontstaan. Arends heeft daar in het eerdergenoemde artikel terecht op gewezen. Daarom zal het gewijzigde artikel 3.119a, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 alle schulden aan de partner bestrijken. Door deze aanpassing worden alle vormen van een schuld aan de partner als eigenwoningschuld uitgesloten. Deze schulden behoren daardoor tot de gezamenlijke rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner (artikel 2.14, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001).

²⁵ Kamerstukken I 2012/13, 33 402, G, blz. 3.

²⁶ Kamerstukken I 2012/13, 33 405, C, blz. 8.

In 2010 is het regime voor de zogenoemde afgezonderde particuliere vermogens (APV's) ingevoerd.²⁷ Onder een APV wordt ingevolge artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet IB 2001 verstaan een afgezonderd vermogen, niet zijnde een sociaal belang behartigende instelling, waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of een economische deelgerechtigdheid is ontstaan. Op basis van de hoofdregel in artikel 2.14a, eerste lid, van de Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV geacht te behoren tot het bezit van, respectievelijk te zijn genoten door, degene die dat vermogen bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd. Na het overlijden van die persoon worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een APV in beginsel toegerekend aan diens erfgenamen en vervolgens aan de daaropvolgende erfgenamen. In artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 is een regeling opgenomen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven waarvoor het APV wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing worden gesepareerd van de toerekeningsbepaling in de inkomstenbelasting; het gaat hierbij om een belasting naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

De bezittingen van een APV kunnen onder meer bestaan uit aandelen of winstbewijzen die tot een aanmerkelijk belang behoren. Zolang voormelde hoofdregel van toepassing is, wordt dit aanmerkelijk belang toegerekend aan degene die het vermogen heeft afgezonderd, aan diens erfgenamen of aan de begunstigden van het APV. Echter, als voormeld artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 van toepassing wordt, geldt deze toerekening aan de achterliggende natuurlijke persoon of personen niet langer. Vanuit fiscaal oogpunt bezien is in dat geval aldus sprake van een vervreemding van de tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen door de belastingplichtige aan wie deze niet langer worden toegerekend. Er is sprake van een fictieve vervreemding in de zin van artikel 4.16 eerste lid, onderdeel g, van de Wet IB 2001 als – als gevolg van de toepassing van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 – niet langer sprake is van het aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang. Dit zou evenwel anders kunnen liggen als de inbrenger een aanmerkelijk belang blijft houden. Bijvoorbeeld in geval hij naast de gewone aandelen die via het APV worden gehouden, zelf ook rechtstreeks preferente aandelen in de desbetreffende vennootschap blijft houden. In dat geval bestaat mogelijk twijfel of als gevolg van het niet langer toerekenen wel sprake is van een vervreemding van de gewone aandelen. Het nieuwe artikel 4.16, eerste lid, onderdeel j, van de Wet IB 2001 regelt dat deze vervreemding expliciet als zodanig wordt aangemerkt. Voorts valt onder deze bepaling het inbrengen van een aanmerkelijk belang in een APV waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven door de werking van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 op dat moment al niet (meer) worden toegerekend aan de inbrenger, erfgenamen of begunstigden.

Voorbeeld

²⁷ Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 2009, 564).

A heeft in het verleden een aanmerkelijkbelangpakket gekocht voor € 100 per aandeel. In jaar t richt A een trust (APV) op in Malta en brengt de aandelen – behoudens één preferent aandeel – in die op dat moment € 120 per stuk waard zijn. Het APV is in jaar t niet betrokken in een reële heffing naar de winst. Ingevolge artikel 2.14a, eerste lid, van de Wet IB 2001 worden de ingebrachte aandelen aan de inbrenger (A) toegerekend; de afzondering van de aandelen vormt geen belaste handeling. In jaar t+1 wordt het APV in Malta wel betrokken in een naar Nederlandse begrippen reële heffing naar de winst van ten minste 10%. De aandelen zijn dan € 130 per stuk waard. Ingevolge de toerekeningsstop in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 worden de aandelen op t+1 niet langer aan A toegerekend. De toepassing van de toerekeningsstop leidt tot een vervreemding van de aandelen door A (zekerheidshalve opgenomen in het nieuwe artikel 4.16, eerste lid, onderdeel j, van de Wet IB 2001). A is 25% (tarief box 2) belasting verschuldigd over het vervreemdingsvoordeel van (€ 130 – € 100 =) € 30 per aandeel.

Artikel I, onderdeel D (artikel 4.24bis van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het nieuwe artikel 4.24bis van de Wet IB 2001 werpt een dam op tegen kunstmatige verliesneming in de aanmerkelijkbelang sfeer bij een vervreemding als bedoeld in het in artikel I, onderdeel C, opgenomen artikel 4.16, eerste lid, onderdeel j, van de Wet IB 2001. Het nieuwe artikel 4.24bis van de Wet IB 2001 kent een zekere parallel met een bestaande bepaling gericht tegen het tussentijds nemen van negatieve vervreemdingsvoordelen indien het aanmerkelijk belang wordt vervreemd maar het belang bij de activiteiten van de vennootschap direct of indirect geheel of nagenoeg geheel (al dan niet via een familiegroep) behouden blijft (artikel 4.24 van de Wet IB 2001). In geval van inbreng in een APV worden echter, anders dan bij een vennootschap, geen aandelen uitgegeven zodat deze bestaande regeling gericht tegen tussentijdse verliesneming geen toepassing kan vinden.

In artikel 4.24bis, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat indien sprake is van een (fictieve) vervreemding als bedoeld in het nieuwe artikel 4.16, eerste lid, onderdeel j, van de Wet IB 2001 een negatief vervreemdingsvoordeel niet in aanmerking wordt genomen tenzij deze (fictieve) vervreemding niet in overwegende mate heeft plaatsgevonden met het oog op het in aanmerking nemen van dit verlies. Of een vervreemding in overwegende mate heeft plaatsgevonden met het oog op het in aanmerking nemen van een vervreemdingsverlies zal telkens afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval. In situaties waarbij de aanmerkelijkbelanghouder – gelet op zijn verkrijgingsprijs – in een verlies situatie verkeert en waarbij het APV opteert voor een reële heffing naar de winst terwijl er overigens niets verandert in de feiten en omstandigheden, zal al snel sprake zijn van een fiscaal gedreven verliesneming. Het verlies kan in een dergelijk geval niet in aanmerking worden genomen maar wordt op verzoek van de belastingplichtige door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. Artikel 4.24bis, eerste lid, van de Wet IB 2001 heeft ook betrekking op de situatie dat een aanmerkelijk belang wordt ingebracht in een APV waarvan de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven op dat moment al niet (meer) worden toegerekend aan de inbrenger, erfgenamen of begunstigen door de werking van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001. In reële situaties waarbij de toerekeningsstop van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 van toepassing wordt, zal artikel 4.24bis van de Wet IB 2001 niet van toepassing zijn en kan een eventueel negatief vervreemdingsvoordeel op het moment van de (fictieve) vervreemding in aanmerking worden genomen. De bewijslast dat de vervreemding, bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel j, van de Wet IB 2001, niet in

overwegende mate heeft plaatsgevonden met het oog op het in aanmerking nemen van een negatief vervreemdingsvoordeel, ligt bij de belastingplichtige natuurlijke persoon.

In artikel 4.24bis, tweede lid, van de Wet IB 2001 wordt geregeld dat het verlies dat op grond van het eerste lid van dat artikel niet in aanmerking wordt genomen alsnog in aanmerking wordt genomen indien het aanmerkelijk belang, ook zonder de toepassing van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001, niet langer direct of indirect aan de belastingplichtige zou zijn toegerekend. Dit kan het geval zijn als het aanmerkelijk belang vanuit het APV aan een derde wordt vervreemd of als de belastingplichtige overlijdt. Voorts wordt geregeld dat dit verlies uiterlijk 10 jaar na de vervreemding in aanmerking wordt genomen.

Artikel I, onderdeel E (artikel 5.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 5.4 van de Wet IB 2001 strekt ertoe bepaalde blooteigendom-vruchtgebruiksituaties die zijn ontstaan krachtens buitenlands erfrecht, onder de werking van dat artikel te brengen. Op grond van artikel 5.4, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 behoren goederen waarop een vruchtgebruik rust ten behoeve van de echtgenoot van een overleden ouder van de belastingplichtige op grond van een uiterste wilsbeschikking van die ouder, niet tot de rendementsgrondslag. De volle waarde van die goederen wordt dan in aanmerking genomen bij de vruchtgebruiker op grond van artikel 5.4, vierde lid, van de Wet IB 2001. Een dergelijk vruchtgebruik krachtens erfrecht vloeit naar Nederlands recht nooit direct uit de wet voort, maar wordt gevestigd op grond van een uiterste wilsbeschikking, na de uitoefening van wilsrechten als bedoeld in artikel 5.4, derde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 of op verlangen van de langlevende echtgenoot in de gevallen, bedoeld in het derde lid, onderdeel c, van genoemd artikel. Gebleken is echter dat zich gevallen voordoen waarin op grond van buitenlands wettelijk erfrecht een vruchtgebruik is ontstaan dat materieel overeenkomt met een vruchtgebruik als bedoeld in artikel 5.4, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, maar waarbij die blooteigendom-vruchtgebruiksituaties niet onder die bepaling valt omdat het vruchtgebruik niet gevestigd is op grond van een uiterste wilsbeschikking. Hier is sprake van een lacune die met de wijziging van artikel 5.4, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 wordt verholpen.

Artikel I, onderdeel F (artikel 6.38 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Periodieke giften zijn giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden en zijn gedaan aan algemeen nut beogende instellingen of aan verenigingen met ten minste 25 leden. Ingevolge het huidige artikel 6.38 van de Wet IB 2001 dienen periodieke giften te berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om voor aftrek in aanmerking te komen. Met de wijziging van artikel 6.38 van de Wet IB 2001 wordt de onderhandse akte van schenking in dit artikel geïntroduceerd als alternatief voor de notariële akte. De mogelijkheid tot het doen van een periodieke gift die niet notarieel hoeft te worden vastgelegd, biedt meer flexibiliteit voor de belastingplichtige en de instelling of vereniging en zal in voorkomende gevallen leiden tot een besparing op de notariskosten. Het doen van relatief kleine periodieke giften wordt hierdoor meer gestimuleerd. Om misbruik en oneigenlijk gebruik van de giftenaftrek te voorkomen, zal de onderhandse akte van schenking aan een aantal voorwaarden moeten voldoen. Deze voorwaarden worden in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 opgenomen. In de onderhandse akte zullen in elk geval de volgende gegevens moeten worden vermeld: de persoonsgegevens van de schenker, de naam van de begiftigde

instelling of vereniging, een uniek nummer als bedoeld in de Handelsregisterwet 2007 van die vereniging of stichting, de (minimale) omvang van de periodieke gift, de jaarlijkse uitkeringen of verstrekkingen, de (minimale) looptijd van de schenkingsovereenkomst en een door de instelling of vereniging aan de gift toe te kennen (uniek) transactienummer. De Belastingdienst stelt een op deze voorwaarden afgestemde schenkingsovereenkomst ter beschikking (te downloaden vanaf de site van de Belastingdienst) die door de geveer en de begiftigde instelling of vereniging moet worden ingevuld en bewaard. De periodieke gift moet, om voor aftrek in aanmerking te komen, vanzelfsprekend gedurende de looptijd jaarlijks door de geveer worden opgevoerd in de aangifte inkomstenbelasting.

Artikel I, onderdeel G (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In het nieuwe verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met Duitsland is een compensatieregeling opgenomen die in sterke mate vergelijkbaar is met de al langer bestaande algemene compensatieregeling voor grensarbeiders uit het belastingverdrag met België. Op basis van de compensatieregeling wordt aan een in Nederland wonende belastingplichtige die uit Duitsland bepaalde, in het verdrag omschreven, inkomsten, beloningen of voordelen verkrijgt die in Duitsland mogen worden belast, compensatie verleend voor zover de som van de in Nederland en Duitsland verschuldigde belasting en met de premie volksverzekeringen vergelijkbare Duitse premies sociale zekerheid meer bedraagt dan de belasting en premie volksverzekeringen die in Nederland verschuldigd zou zijn indien Nederland heffingsbevoegd zou zijn over het gehele inkomen. Met de onderhavige wijziging wordt bewerkstelligd dat (ook) voor de toepassing van de compensatieregeling uit het belastingverdrag met Duitsland bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld over de berekening van de – in casu – in Duitsland verschuldigde belasting en bijdragen en premies sociale zekerheid die worden aangemerkt als ingehouden Nederlandse loonbelasting. Bij de formulering van deze wijziging is uitgegaan van de tekst van artikel 9.2 van de Wet IB 2001, zoals die luidt na inwerkingtreding van het Belastingplan 2014.

Artikel I, onderdeel H (artikel 10b.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 10b.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 is een horizonbepaling die de einddatum regelt van de in artikel 6.39a van de Wet IB 2001 opgenomen multiplier voor giften aan culturele instellingen als bedoeld in artikel 5b, vierde lid, van de AWR. Deze multiplier houdt in dat het bedrag van voornoemde giften voor de bepaling van de aftrek wordt verhoogd met 25%, doch ten hoogste met € 1.250. Het doel was om de culturele sector (in ieder geval) vijf jaar lang van de regeling te laten profiteren, namelijk van 2012 tot en met 2016. In verband met staatssteunaspecten van de multiplier is deze aan de Europese Commissie voorgelegd. De goedkeuring is verleend op 20 maart 2013. Hierdoor kon in de tussentijd onzekerheid bestaan over de toepassing van de regeling. Om de culturele sector toch de kans te geven de multiplier over vijf jaren ten volle te benutten, wordt de wettelijke looptijd van de regeling met een jaar verlengd. In samenhang daarmee worden het eerste en tweede lid samengevoegd.

Artikel II

Artikel II, onderdeel A (artikel 11d van de Wet op de loonbelasting 1964)

In artikel 11d van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is geregeld dat bij de bepaling van de omvang van het loon geen rekening wordt gehouden met de ter zake van het loon verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Met de onderhavige wijziging wordt bewerkstelligd dat bij de bepaling van de omvang van het loon eveneens geen rekening wordt gehouden met in het buitenland verschuldigde bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

Artikel II, onderdeel B (artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 22a van de Wet LB 1964 is met ingang van 1 januari 2013 gewijzigd op basis van het Belastingplan 2012, de Wet uniformering loonbegrip en de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013. Door de samenloop van deze wijzigingen is, naast het vervangen van artikel 22a, vierde lid, van de Wet LB 1964 door het huidige vierde lid, per abuis het derde lid van dat artikel – met een grotendeels overlappende inhoud – blijven bestaan. Met de onderhavige wijziging wordt deze omissie met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2013 ongedaan gemaakt.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De aanpassing van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) houdt verband met de aanpassing van het begrip beleggingsinstelling in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht (Wft) per 22 juli 2013 en dient ter voorkoming van een mogelijke onduidelijkheid als gevolg hiervan. Een van de vereisten voor een lichaam om als een vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) in de zin van artikel 6a van de Wet Vpb 1969 te kunnen worden aangemerkt, is dat het lichaam een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft is. Met ingang van 22 juli 2013 is, ter implementatie van de AIFM-richtlijn²⁸, een nieuwe definitie van het begrip beleggingsinstelling opgenomen in artikel 1:1 van de Wft.²⁹ Omdat op grond van die definitie een instelling voor collectieve belegging in effecten (icbe) niet langer onder het begrip beleggingsinstelling valt, is ingevolge de desbetreffende implementatiewet tevens een verwijzing naar de icbe opgenomen in artikel 6a, eerste en tweede lid, van de Wet Vpb 1969 om te waarborgen dat, naast een beleggingsinstelling in de zin van artikel 1:1 van de Wft, ook een icbe in aanmerking kan komen voor het vbi-regime. Op die verwijzing wordt overigens nog een kleine

²⁸ Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) Nr. 1060/2009 en (EU) Nr. 1095/2010 (PbEU 2011, L 174).

²⁹ Wet van 25 juni 2013 tot wijziging van de Wet op het financieel toezicht, het BW, de Wet op de economische delicten en enige fiscale wetten ter implementatie van richtlijn nr. 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) Nr. 1060/2009 en (EU) Nr. 1095/2010 (PbEU 2011, L 174) (Stb. 2013, 228).

redactionele correctie aangebracht op grond van artikel IV, onderdeel A, van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2013.³⁰

Voorts wordt met ingang van 22 juli 2013 in de Wft voor de definitie van het begrip beleggingsinstelling verwezen naar artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de AIFM-richtlijn. In de memorie van toelichting bij de hierboven genoemde implementatiewet is in dit kader onder andere opgemerkt dat «familieconstructies die het privévermogen van beleggers beleggen zonder dat extern kapitaal wordt opgehaald» niet worden beschouwd als beleggingsinstelling in de zin van genoemde richtlijn. Over icbe's is opgemerkt dat «entiteiten die uitsluitend privévermogen van deelnemers beleggen zonder dat extern kapitaal wordt opgehaald, niet worden beschouwd als een icbe».

Aangezien niet is beoogd dat de aanpassingen in de Wft zouden leiden tot een wijziging in de toepassing van artikel 6a van de Wet Vpb 1969, wordt thans de directe verwijzing naar artikel 1:1 van de Wft in genoemd artikel 6a, eerste en tweede lid, geschrapt en een afzonderlijke definitie van het begrip beleggingsinstelling in dat artikel opgenomen. Aan deze wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 22 juli 2013, teneinde mogelijke onduidelijkheid op dit punt te voorkomen. Vooruitlopend op de onderhavige wetswijziging is bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de bestaande uitvoeringspraktijk wordt voortgezet.³¹

Voor de nieuwe definitie van beleggingsinstelling in het gewijzigde artikel 6a, derde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt aangesloten bij de tot 22 juli 2013 in de Wft gehanteerde omschrijvingen. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat de huidige praktijk ten aanzien van vbi's wordt gecontinueerd en dat het in de definitie besloten collectiviteitsvereiste door de Belastingdienst op dezelfde wijze zal worden uitgelegd als voorheen. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ook een zogeheten abi (alternatieve beleggingsinstelling) of een icbe in de zin van artikel 1:1 van de Wft, zoals dat artikel met ingang van 22 juli 2013 luidt, onder het bereik van de voorgestelde definitie valt.

Bij deze wijziging is uitgegaan van de tekst van artikel 6a van de Wet Vpb 1969, zoals die luidt na inwerkingtreding van de in genoemde implementatiewet en de in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2013 opgenomen wijzigingen.

Artikel III, onderdeel B (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het huidige artikel 8, vijftiende lid, van de Wet Vpb 1969 maakt het mogelijk voor een aantal bepalingen, te weten voor de artikelen 8c, 10a, 12a, 13b, 13ba, 20a, 25 en 28 van de Wet Vpb 1969, door een APV heen te kijken naar de achterliggende natuurlijke persoon aan wie de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven ingevolge de artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet IB 2001 worden toegerekend. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat APV's als bedoeld in de artikelen 2.14a en 10a.7 van de Wet IB 2001 worden gebruikt om de werking van de genoemde artikelen van de Wet Vpb 1969 te beperken. De doorwerking van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 («de toerekeningsstop») wordt uitgesloten voor het in het huidige artikel 8, vijftiende lid, van de Wet Vpb 1969 genoemde artikel 10a van de Wet Vpb 1969. In een aantal bij de Belastingdienst bekende structuren met bestaande APV's waarbij sprake is van winstdrainage (zogenoemde artikel 10a-situaties) is namelijk gebleken dat wordt ingespeeld op de toerekeningsstop teneinde de verbondenheid

³⁰ Het bij koninklijke boodschap van 22 mei 2013 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2013) (Kamerstukken 33 637).

³¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 juli 2013, nr. DGB 2013/3621M (Stcrt. 2013, 19996).

tussen de rentebetalende en renteontvangende lichamen op kunstmatige wijze te verbreken. In deze structuren waarbij een APV, veelal een trust, is geplaatst tussen een natuurlijke persoon (de inbrenger van het vermogen in het APV tevens groot-aandeelhouder) en de rentebetalende of de renteontvangende vennootschap is aanvankelijk sprake van verbondenheid. Omdat de door het APV gehouden aandelen worden toegerekend aan de natuurlijke persoon kan artikel 10a van de Wet Vpb 1969 worden toegepast. Na de toepassing van de toerekeningsstop van artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 kan de renteaftrekbepijking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 in de huidige situatie wellicht niet meer worden toegepast. Daarbij moet bedacht worden dat het verbondenheidsbegrip materieel moet worden uitgelegd. Om daarover evenwel geen misverstand te laten bestaan, werkt zekerheidshalve de toerekeningsstop niet door naar voormeld artikel 10a. Door de wijziging kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, ook sprake zijn van verbondenheid in de zin van artikel 10a van de Wet Vpb 1969 indien het APV wordt betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdeel C (artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Met artikel V, onderdeel B, van de in de toelichting op artikel III, onderdeel A, bedoelde implementatiewet is mede beoogd met ingang van 22 juli 2013 in artikel 28, tweede lid, onderdelen c en d, van de Wet Vpb 1969 een verwijzing op te nemen naar de artikelen 2:69b en 2:69c, derde lid, van de Wft. Abusievelijk is daarbij de wijzigingsopdracht voor wat betreft de aanhef van artikel 28, tweede lid, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 – door het zowel in de te vervangen tekst als in de in te voegen tekst ontbreken van het woordje «niet» in de zinsnede «of [niet] daarvan is vrijgesteld op grond van» – niet geheel juist geformuleerd, waardoor deze wijzigingsopdracht niet kon worden uitgevoerd. Met de wijziging in artikel III, onderdeel C, onder 1, wordt de aanhef van genoemd onderdeel d alsnog, met terugwerkende kracht tot en met 22 juli 2013, juist vastgesteld.

Op grond van artikel 28, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 mogen het doel en de feitelijke werkzaamheid van een fiscale beleggingsinstelling (fbi) uitsluitend bestaan in het beleggen van vermogen. In de Wet Vpb 1969 is geen definitie opgenomen van beleggen. Uit jurisprudentie blijkt dat van beleggen sprake is indien het bezit van vermogensbestanddelen is gericht op het verkrijgen van een waardestijging en rendement dat bij normaal (actief) vermogensbeheer kan worden verwacht.³²

Op basis van de huidige wetstekst zijn fbi's derhalve beperkt in hun mogelijkheden om bijkomstige werkzaamheden te verrichten die verband houden met het door hen verhuurde vastgoed. Immers, deze werkzaamheden kunnen worden aangemerkt als ondernemingsactiviteiten zodat een fbi die direct of indirect dergelijke werkzaamheden verricht niet meer uitsluitend belegt. Huurders en beleggers verlangen echter in toenemende mate van verhuurders van commercieel vastgoed dat zij zich actiever opstellen ten aanzien van de ontwikkeling en het beheer van de door hen aangehouden beleggingsobjecten. Vergelijkbare beleggingsvehikels in de Nederland omringende landen hebben vaak wel de mogelijkheid (belaste) bijkomstige activiteiten te verrichten. Nederlandse fbi's verkeren om die reden in een nadelige concurrentiepositie vergeleken met buitenlandse vastgoedfondsen wanneer zij in in het buitenland gelegen vastgoed beleggen waarbij de markt vraagt om bijkomstige diensten. Binnen

³² Zie onder meer HR 8 november 1989, nr. 25 257, BNB 1990/73.

Nederland is er geen verschil in behandeling tussen Nederlandse en buitenlandse beleggingsinstellingen.

Gelet op de toegenomen eisen in de markt zowel in Nederland als in het buitenland en gelet op het gelijke speelveld voor buitenlandse vastgoedactiviteiten wordt voorgesteld dat beleggingsinstellingen indirect de mogelijkheid krijgen bijkomstige werkzaamheden te verrichten die rechtstreeks verband houden met het aanhouden en verhuren van vastgoed zonder de status van fbi te verliezen. Daarbij kan gedacht worden aan het verzorgen van bepaalde facilitaire diensten aan huurders zoals schoonmaakdiensten, het verzorgen van de catering, receptie of vergaderservice, het uitbaten van een in pandige horeca gelegenheid in een kantoorpand gericht op het bedienen van de kantoorpopulatie van het desbetreffende kantoorpand of de actieve exploitatie van billboards of televisieschermen op of binnen het verhuurde beleggingsobject. In bijzondere gevallen kan onder bijkomstige werkzaamheden ook worden begrepen het leveren van warmte en koude uit een zogenoemde WKO-installatie (warmte- en koudeopslag) aan derden in de directe omgeving of het leveren van overtollige energie uit een PV-installatie (zonne-energie) aan het elektriciteitsnet indien blijkt dat dit voor de verhuur noodzakelijk is, bijvoorbeeld in geval van overcapaciteit of in verband met milieueisen. Daarbij geldt wel als voorwaarde dat deze activiteiten plaatsvinden in een normaal belastingplichtige dochtervennootschap.

Voor genoemde versoepeling is opgenomen in het voorgestelde artikel 28, derde lid, onderdeel e, van de Wet Vpb 1969. Op basis van dit onderdeel wordt voor de toepassing van voornoemd artikel onder beleggen van vermogen mede verstaan het houden van aandelen in of het besturen van een lichaam waarvan doel en feitelijke werkzaamheid bestaan in bijkomstige werkzaamheden die zijn gerelateerd aan beleggingen in vastgoed van de fbi of daarmee verbonden beleggingsinstellingen. Zonder deze uitzondering zou namelijk, ingeval een beleggingsinstelling een groot belang houdt in een dochtermaatschappij die een dienstverlenende onderneming drijft, gesteld kunnen worden dat geen sprake meer is van beleggen. Het houden van bijvoorbeeld een 100%-belang in een dochtermaatschappij met ondernemingsactiviteiten zal namelijk niet slechts gericht zijn op het verkrijgen van een waarde stijging en rendement daarvan dat bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht.

De bijkomstige werkzaamheden van de belaste dochtervennootschap dienen verband te houden met vastgoed dat wordt aangehouden door de beleggingsinstelling of door met de beleggingsinstelling verbonden lichamen als bedoeld in artikel 28, derde lid, onderdeel a, onder 2° en 3°, van de Wet Vpb 1969. De belaste dochtervennootschap kan bijvoorbeeld belaste werkzaamheden verrichten die rechtstreeks verband houden met vastgoedbeleggingen die worden gehouden in een entiteit waarin de fbi een belang van ten minste een derde heeft, waarbij de overige aandelen worden gehouden door professionele beleggers.

De belastbare vergoeding voor de door de dochtervennootschap verrichte bijkomstige activiteiten moet worden vastgesteld op basis van zakelijke voorwaarden, zoals die ook tussen onafhankelijke partijen zouden worden vastgesteld. Daarbij is ook winsttoerekening aan de dochtervennootschap op grond van een fictieve splitsing van de loonkosten denkbaar zonder dat het personeel van de fbi ook op de loonlijst van die dochtervennootschap staat. Zodoende wordt bereikt dat de volledige winst op de bijkomstige werkzaamheden bij de dochtermaatschappij in de belastingheffing wordt betrokken, terwijl de beleggingsresultaten op het vastgoed bij de fbi onder het 0%-tarief blijven vallen. Met deze regeling wordt enerzijds bereikt dat de bijkomstige werkzaamheden die samenhangen met de verhuur, niet worden beperkt door de fiscaliteit, terwijl anderzijds door de belastingplicht van de dochtermaatschappij de concurrentieverhouding met andere aanbieders van deze diensten niet wordt verstoord.

Daarbij wordt benadrukt dat het doel en de feitelijke werkzaamheid van een fbi in hoofdzaak gericht moet zijn op de verhuur van vastgoed; de hiervoor genoemde werkzaamheden van de belaste dochtervennootschap dienen bijkomstig te zijn aan het beleggen in vastgoed. Daarom zijn in het voorgestelde artikel 28, derde lid, onderdeel e, onder 1° en 2°, van de Wet Vpb 1969 twee kwantitatieve limieten opgenomen. Ten eerste mag de (fiscale) waarde van de aandelen in de belaste dochter niet meer bedragen dan 15% van het (fiscale) eigen vermogen van het lichaam. Ingeval sprake is van een belang in verscheidene belaste dochters, moet bij deze limiet worden uitgegaan van de gezamenlijke waarde van de aandelen in die dochters. Ten tweede mag de omzet uit de genoemde bijkomstige werkzaamheden niet meer bedragen dan 25% van de omzet, zoals de verhuuropbrengst, uit het beleggen in het beleggingsobject waarvoor de bijkomstige werkzaamheden worden verricht. Deze limiet moet per beleggingsobject afzonderlijk worden bezien. Voorkomen moet worden dat over het geheel bezien sprake zou zijn van toegestane bijkomstige activiteiten als er ten aanzien van één beleggingsobject zeer veel bijkomstige activiteiten worden verricht, terwijl er ten aanzien van de andere beleggingsobjecten niet of nauwelijks bijkomstige activiteiten worden verricht. Indien de werkzaamheden toerekenbaar zijn aan verscheidene beleggingsobjecten, dient de limiet naar evenredigheid van de omzet van deze beleggingsobjecten te worden toegepast. Onder het begrip beleggingsobject kunnen in dit verband ook verscheidene onroerende zaken worden begrepen die functioneren als één vastgoed-complex, zoals een winkelcentrum. Ook bij deze limiet geldt dat ingeval sprake is van een belang in verscheidene belaste dochters, uitgegaan moet worden van de gezamenlijke omzet behaald met bijkomstige werkzaamheden.

Om te voorkomen dat de winst van de belaste dochtervennootschap wordt uitgehold en dat de waarde van de aandelen in dat lichaam laag kan worden gehouden door dat lichaam met veel vreemd vermogen te financieren, geldt ingevolge het voorgestelde artikel 28, derde lid, onderdeel e, onder 3°, van de Wet Vpb 1969 het vereiste dat de desbetreffende vennootschap geheel met eigen vermogen is gefinancierd. Hierbij worden normale afnemers- en leverancierskredieten niet als vreemd vermogen aangemerkt.

Artikel III, onderdeel D (artikel 35 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 35 van de Wet VPB 1969 is een horizonbepaling die de einddatum regelt van de in artikel 16, derde lid, van de Wet VPB 1969 opgenomen multiplier voor giften aan culturele instellingen als bedoeld in artikel 5b, vierde lid, van de AWR. Deze multiplier houdt in dat het bedrag van voornoemde giften voor de bepaling van de aftrek wordt verhoogd met 50%, doch ten hoogste met € 2.500. Het doel was om de culturele sector (in ieder geval) vijf jaar lang van de regeling te laten profiteren, namelijk van 2012 tot en met 2016. In verband met staatssteunaspecten van de multiplier is deze aan de Europese Commissie voorgelegd. De goedkeuring is verleend op 20 maart 2013. Hierdoor kon in de tussentijd onzekerheid bestaan over de toepassing van de regeling. Om de culturele sector toch de kans te geven de multiplier over vijf jaren ten volle te benutten, wordt de wettelijke looptijd van de regeling met een jaar verlengd.

Artikel IV

Artikel IV, onderdelen A, B en C (artikelen 7, 9 en 10 van de Successiewet 1956)

De wijzigingen in de artikelen 7, derde lid, 9, tweede lid, en 10, derde lid, van de Successiewet 1956 (SW 1956) zijn noodzakelijk in verband met de vernummering van artikel 21, dertiende lid, van de SW 1956 tot veertiende lid.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 21 van de Successiewet 1956)

De volgens de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde (de WOZ-waarde) van woningen waarvoor een persoonlijke verplichting bestaat tot het betalen van servicekosten voor diensten die geen betrekking hebben op de woning zelf, zoals maaltijden of kapperservice, (zogenoemde serviceflats) blijkt in bepaalde gevallen substantieel hoger dan de waarde in het economische verkeer (WEV). Dit komt doordat met de waardedrukkende invloed van de persoonlijke verplichting tot het betalen van de servicekosten geen rekening mag worden gehouden bij de WOZ-waardering. Gebruikmaking van de WOZ-waarde voor serviceflats voor de erfbelasting leidt er in die gevallen toe dat de erfgenaam wordt aangeslagen voor een substantieel hoger bedrag dan in werkelijkheid wordt geërfd. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, is voor overlijdens in de jaren 2010 tot en met 2013 reeds via twee beleidsbesluiten goedgekeurd dat voor serviceflats mag worden uitgegaan van de WEV op het moment van overlijden van de erfflater, als de WEV van de serviceflat in belangrijke mate afwijkt van de WOZ-waarde daarvan. In het voorgestelde artikel 21, tiende lid, van de SW 1956 wordt nu een structurele oplossing getroffen die overeenkomt met de goedkeuring uit voornoemde beleidsbesluiten. Voor een serviceflat wordt de WEV in aanmerking genomen ingeval die waarde als gevolg van een persoonlijke verplichting tot betaling van servicekosten in belangrijke mate afwijkt van de waarde, bedoeld in artikel 21, vijfde, zesde of zevende lid, van de SW 1956.

Artikel V

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

Het nieuwe artikel 2, derde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) strekt ertoe verkrijgingen van rechten van deelneming tot een belang van een derde gedeelte in beleggingsfondsen of fondsen voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft, die de economische eigendom van één of meerdere onroerende zaken bezitten, buiten het bereik van de overdrachtsbelasting te plaatsen. Dit om te voorkomen dat de verkrijging van bijvoorbeeld één enkele participatie in een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft mogelijk al leidt tot heffing van overdrachtsbelasting nu artikel 4 van de WBR niet meer van toepassing zal zijn op dergelijke fondsen. De achtergrond van deze wijziging is gelegen in het eerder in paragraaf 5.1 van het algemene deel van deze toelichting besproken arrest van 15 oktober 2004.³³ Een beleggingsfonds wordt in artikel 1:1 van de Wft gedefinieerd als een niet in een rechtspersoon ondergebracht vermogen waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de

³³ HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52.

beleggingen te doen delen. Een fonds voor collectieve belegging in effecten wordt in diezelfde wet gedefinieerd als een niet in een maatschappij voor collectieve belegging in effecten ondergebracht vermogen waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen. Een maatschappij voor collectieve belegging in effecten is een rechtspersoon die gelden of andere goederen ter collectieve belegging vraagt of verkrijgt teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen. De regeling van het nieuwe artikel 2, derde lid, van de WBR is daarmee beperkt tot niet-rechtspersonen. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen Nederlandse en buitenlandse beleggingsfondsen of fondsen voor collectieve belegging zoals bedoeld in artikel 1:1 van de Wft.

Personenvennootschappen kunnen worden aangemerkt als beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer beleggers besluiten om in verband met schaalvergroting en risicospreiding vermogens, waaronder (de economische eigendom van) één of meerdere onroerende zaken, bijeen te brengen (het zogenoemde asset pooling). Indien geen sprake is van beleggen, maar enkel de verkrijging van een belang bij een onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting wordt beoogd, dan is artikel 2, derde lid, van de WBR niet van toepassing.

Indien de verkrijger een belang van een derde gedeelte of meer in een beleggingsfonds of fonds voor collectief vermogen in effecten bereikt of een dergelijk belang uitbreidt, is heffing van overdrachtsbelasting aan de orde. Voor de vraag of de verkrijger een belang van een derde gedeelte of meer heeft, tellen, evenals bij het criterium van een derde gedeelte in artikel 4, derde lid, van de WBR, ook rechten mee die worden gehouden door verbonden lichamen als bedoeld in artikel 4, zesde of zevende lid, van de WBR of verbonden natuurlijke personen als bedoeld in artikel 4, achtste lid, van de WBR. In geval van een natuurlijk persoon tellen tevens de rechten mee die tezamen met zijn echtgenoot, zijn bloed- en aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie worden gehouden. Dit wordt geregeld in het nieuwe vierde lid van artikel 2 van de WBR. Artikel 2, vijfde lid, van de WBR bevat een bepaling opgenomen voor opeenvolgende verkrijgingen van belangen van minder dan een derde gedeelte. Deze bepaling is ontleend aan artikel 4, derde en vijfde lid, onderdeel b, van de WBR. Hiermee wordt voorkomen dat een belang van een derde gedeelte of meer wordt verkregen, zonder daarover (deels) overdrachtsbelasting verschuldigd te zijn, door middel van meerdere transacties in de tijd. Deze bepaling kan aan de hand van het volgende (niet uitputtende) voorbeeld worden verduidelijkt:

Belegger A (natuurlijk persoon) verwerft op 1 april 2014 30% van de in omloop zijnde bewijzen van deelgerechtigdheid in beleggingsfonds B. Op 1 december 2014 verwerft A BV (een vennootschap waar A 100% aandeelhouder van is) 30% van de in omloop zijnde bewijzen van deelgerechtigdheid in beleggingsfonds B. Op grond van artikel 2, derde lid, van de WBR wordt de verkrijging op 1 april 2014 alsnog belast. Dit omdat de verkrijgingen binnen een periode van twee jaar plaatsvinden, waardoor ingevolge de samentellingsregeling is voldaan aan de tweejaarsfictie van artikel 2, vijfde lid, van de WBR, en de verkrijgingen worden geacht te hebben plaatsgevonden ingevolge dezelfde of een samenhangende overeenkomst.

Het nieuwe zesde lid van artikel 2 van de WBR beoogt de relatieve toename van een economische deelgerechtigdheid in een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten hetzelfde te behandelen als de verkrijging van rechten van deelneming als bedoeld in artikel 2, derde lid, van de WBR. Een dergelijke relatieve toename is aan de orde wanneer het economische belang van een deelnemer toeneemt

als gevolg van aankoop van (al dan niet een deel van de) bewijzen van deelgerechtigdheid van andere deelnemers door de fondsbeheerder gevolgd door intrekking van die ingekochte bewijzen van deelgerechtigdheid. Alleen voor de deelnemer die een belang van een derde gedeelte of meer bereikt of een dergelijk belang uitbreidt, is heffing van overdrachtsbelasting aan de orde. Met deze bepaling wordt de verkrijging ingevolge de relatieve toename van de economische deelgerechtigdheid gelijkgesteld met de verkrijging van rechten van deelneming en daardoor eveneens meegenomen voor de bepaling van het in het vierde lid bedoelde belang van een derde gedeelte.

Het nieuwe zevende lid beoogt onduidelijkheid weg te nemen omtrent de vraag wat onder lichaam in de zin van artikel 2, derde lid, van de WBR wordt verstaan. Gezien de wens om het regime voor beleggingsfondsen en onroerendezaaklichamen binnen de ratio van de overdrachtsbelasting consistent te doen zijn, is gekozen om de uitbreiding van het begrip lichamen uit artikel 4, tiende lid, van de WBR (oud) over te nemen met als toevoeging dat gelijk aan artikel 2, eerste lid, onderdeel b van de AWR wordt gesproken van «maat- en vennootschappen» in plaats van alleen vennootschappen. Dit laatste betreft een wijziging van technische aard. Tot slot van deze toelichting bij het nieuwe artikel 2, derde tot en met het zevende lid, van de WBR het volgende. In het arrest van de Hoge Raad dat ten grondslag ligt aan de wijzigingen wordt door de Hoge Raad een analogie gemaakt met de verkrijging van certificaatrechten die tevens kunnen worden aangemerkt als aandelen in een niet-rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal.³⁴ Op de verkrijging van certificaatrechten ter zake van aandelen in onroerendezaaklichamen die de verkrijger wezenlijke zeggenschap over de onroerende zaak geven, geconcretiseerd in een aanmerkelijk belang voor de overdrachtsbelasting (de «eenderdegrens»), is artikel 4 van de WBR van overeenkomstige toepassing. Verrijking van certificaatrechten ter zake van deelnemingsrechten in beleggingsfondsen of fondsen voor collectieve belegging in effecten worden overeenkomstig het nieuwe artikel 2, derde lid, van de WBR belast. De verkrijging van certificaten met een direct belang in een onroerende zaak is op grond van artikel 2, tweede lid, van de WBR belast wanneer met dat certificaatrecht de economische eigendom in die onroerende zaak wordt verkregen.

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

De regeling van artikel 4 van de WBR voor onroerendezaaklichamen op grond waarvan de indirecte verkrijging van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen wordt belast, wordt beperkt tot rechtspersonen. In het vervolg zal dan ook niet meer worden gesproken over onroerendezaaklichamen, maar over onroerendezaakrechtspersonen. Zoals aangegeven, is de achtergrond van deze wijziging gelegen in het eerder in het algemeen deel van de memorie van toelichting besproken arrest van 15 oktober 2004.³⁵ De wijzigingen in de verschillende leden van artikel 4 van de WBR beperken het toepassingsbereik van deze bepaling tot aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon. In artikel 4, vierde lid, van de WBR is de zogenoemde consolidatiebepaling opgenomen. Ook dit lid wordt ingevolge het onderhavige wetsvoorstel aangepast aan de nieuwe regeling zoals wordt voorzien in de wijziging van het eerste lid, onderdeel a, van artikel 4 van de WBR, waarbij de consolidatiebepaling wordt beperkt tot belangen in rechtspersonen. Voor het bepalen van de bezittingen van een rechtspersoon dienen, ingevolge het nieuwe artikel 4, vierde lid, onderdeel a, van de WBR, dan ook alleen de bezittingen en

³⁴ HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52, r.o. 3.5.2.

³⁵ HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52.

schulden van andere rechtspersonen waarin deze rechtspersoon een belang van een derde gedeelte of meer heeft naar evenredigheid te worden toegerekend. Ingeval een rechtspersoon een belang heeft in een lichaam zonder rechtspersoonlijkheid dienen de bezittingen en schulden van dit lichaam eveneens naar evenredigheid te worden toegerekend. Echter, voor deze toerekening geldt niet dat de bezittingen en schulden pas hoeven te worden geconsolideerd indien de rechtspersoon een belang van een derde gedeelte of meer bezit in het lichaam. De «eenderdegrens» van artikel 4, vierde lid, onderdeel a, van de WBR geldt derhalve niet voor niet-rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen. Artikel 4, negende lid, van de WBR bevatte een verplichting voor onroerendezaaklichamen en voor verenigingen en coöperaties die lidmaatschapsrechten hebben uitgegeven om bij aangifte de gegevens te verstrekken die van belang zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. Omdat de regeling van het eerste lid, onderdeel a, wordt beperkt tot rechtspersonen, en ook onderdeel b uitsluitend betrekking heeft op door rechtspersonen uitgegeven lidmaatschapsrechten, wordt het mogelijk om in het negende lid een kortere formulering te gebruiken.

Het nieuwe artikel 4, tiende lid, van de WBR verklaart het nieuwe artikel 2, zevende lid, van de WBR van overeenkomstige toepassing. Dit betreft geen inhoudelijke wijziging, zij het dat gelijktijdig een technische wijziging wordt doorgevoerd door net als in artikel 2, eerste lid, onderdeel b van de AWR te spreken van «maat- en vennootschappen» in plaats van alleen «vennootschappen».

Tot slot bij deze wijzigingen in artikel 4 van de WBR nog het volgende. Buitenlandse personenvennootschappen die naar buitenlands recht rechtspersoonlijkheid bezitten en zelfstandig drager zijn van rechten en verplichtingen (zoals bijvoorbeeld een Duitse GmbH & Co KG) kunnen onder het bereik van artikel 4 van de WBR vallen. Geen verschil wordt namelijk gemaakt tussen de behandeling van buitenlandse personenvennootschappen en Nederlandse vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, mits deze naar aard en inrichting vergelijkbaar zijn. Deelname in naar buitenlands recht opgerichte lichamen die zelfstandig drager van rechten en plichten zijn valt niet altijd rechtstreeks onder het bereik van artikel 4 van de WBR. Zijn deze lichamen niet vergelijkbaar met naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen met rechtspersoonlijkheid, dan is artikel 2 van de WBR van toepassing.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 10 van de Registratiewet 1970)

Deze wijziging strekt ertoe artikel 10, vierde lid, van de Registratiewet 1970 (Rw 1970) aan te passen aan de wijzigingen in de Rw 1970 die zijn voortgevloeid uit de Wet elektronische registratie notariële akten. Voor de overzichtelijkheid wordt het genoemde vierde lid vervangen door twee nieuwe leden. Artikel 10 van de Rw 1970 heeft betrekking op het inzage-recht voor de partijen bij een akte en, als het gaat om een notariële akte, de notaris die de akte heeft opgemaakt, in de registers waarin akten op grond van die wet worden geregistreerd. Vanaf eind oktober 2013 zal de registratie van notariële akten, die nu nog op papier gebeurt door de Belastingdienst, geleidelijk overgaan in een elektronische registratie door de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB). Artikel 10, vierde lid, van de Rw 1970 is bij de totstandkoming van de Wet elektronische registratie notariële akten abusievelijk niet aangepast aan deze overgang. Artikel 10, vierde lid, van de Rw 1970 wordt nu op twee punten aangepast. Het eerste punt ziet op de vraag of de inzage wordt verleend door de KNB of door de Belastingdienst. Hierbij moet voor de notariële akten onderscheid worden gemaakt tussen notariële akten die – elektronisch – door de KNB worden geregistreerd en notariële akten die in het verleden en in de

komende overgangperiode op papier door de Belastingdienst worden geregistreerd. Ter zake van notariële akten die door de KNB worden geregistreerd, wordt door de KNB inzage verleend in de onder haar berustende elektronische registers. Dat wordt geregeld in het gewijzigde vierde lid. Ter zake van notariële akten die door de Belastingdienst zijn geregistreerd wordt door de Belastingdienst inzage verleend in de papieren registers die bij de Belastingdienst berusten. Het gaat hier om alle akten die in het verleden zijn geregistreerd door de Belastingdienst en de akten die tijdens de komende overgangperiode worden aangeboden door notarissen die nog niet zijn overgegaan op de elektronische registratie. Dat wordt geregeld in de eerste volzin van het nieuwe vijfde lid. De inzage met betrekking tot de registratie van de overige, onderhandse, akten blijft bij de Belastingdienst. Het betreft hier alle onderhandse akten die voor 1 januari 2013 bij de Belastingdienst ter registratie werden aangeboden en met ingang van 1 januari 2013 onderhandse akten waarvan de registratie wettelijk is vereist voor de geldigheid van een rechtshandeling. Een bepaling van die strekking is opgenomen in de laatste volzin van het nieuwe vijfde lid.

Het tweede punt van de wijziging van artikel 10, vierde lid, van de Rw 1970 betreft het volgende. Op grond van de huidige tekst van het vierde lid wordt aan partijen bij een notariële akte inzage verleend in de registers van registratie dan wel een uittreksel uit die registers afgegeven. De huidige registers bij de Belastingdienst bevatten op grond van artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking Registratiewet 1970 enkele gegevens over de akte zoals de naam en standplaats van de notaris, de aard van de akte, de naam van ten minste één van de partijen, de dagtekening van de akte en dergelijke. De registratie van een akte door de KNB bevat daarentegen de volledige tekst van de akte. Strikt genomen zou de huidige tekst van het vierde lid ertoe leiden dat de KNB inzage zou moeten verlenen in die tekst en daarvan een afschrift zou moeten verstrekken. Een dergelijke inhoudelijk uitbreiding van het inzagerecht is nooit de bedoeling geweest. Voor het inzien van notariële akten en het afgeven van afschriften daarvan geeft artikel 49 van de Wet op het notarisambt reeds een specifieke regeling. Bovendien kan de KNB geen inzage verlenen omdat de tekst van de akte is versleuteld. Alleen de notaris die de akte heeft aangeboden en de Belastingdienst hebben toegang tot de tekst. Daar komt bij dat de nieuwe digitale registratie feitelijk een combinatie is van het notariële repertorium en het registratieregister van de Belastingdienst, zoals deze vóór digitalisering waren ingericht. De gegevens waarop het inzagerecht vóór digitalisering betrekking had, worden opgenomen in een centraal elektronisch repertorium, dat per notaris wordt gehouden door de KNB. In het nieuwe artikel 10, vierde lid, wordt daarom voorgesteld dat de KNB aan de partijen bij de akte desgevraagd een uittreksel afgeeft uit het centrale elektronische repertorium. Dit uittreksel bevat ter zake van de akte dezelfde gegevens die nu bij de Belastingdienst in de papieren registers worden opgenomen zodat het inzagerecht materieel ongewijzigd blijft. Testamenten worden op grond van artikel 4, eerste lid, van de Rw 1970 pas geregistreerd na het overlijden van de beschikker. Daarom wordt ter zake van deze akten geen inzage verleend in de gegevens van het repertorium zolang de beschikker nog in leven is. Evenals voorheen zal degene die inzage verzoekt moeten aantonen, dat hij partij, dan wel diens erfgenaam of rechtverkrijgende is bij de akte waarover hij gegevens opvraagt. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2013, zijnde de datum waarop de Wet elektronische registratie notariële akten in werking is getreden.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 1a van de Wet op de accijns)

In het huidige artikel 27, vierde lid, van de Wet op de accijns zijn de definities opgenomen van de begrippen «motorrijtuig» en «weg». Vanuit het oogpunt van wetsystematiek worden deze definities overgebracht naar artikel 1a, eerste lid, onderdelen p en x, van genoemde wet onder gedeeltelijke verlettering van de andere onderdelen van dit artikellid.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 27 van de Wet op de accijns)

Artikel 27, vierde lid, van de Wet op de accijns kan vervallen door het overbrengen van de definities van de begrippen «motorrijtuig» en «weg» naar artikel 1a, eerste lid, onderdelen p en x, van genoemde wet (artikel VII, onderdeel A).

Artikel VII, onderdeel C (artikel 69a van de Wet op de accijns)

Op grond van het huidige artikel 69a van de Wet op de accijns wordt onder voorwaarden teruggaaf van accijns verleend voor minerale oliën die worden gebruikt voor de opwekking van elektriciteit in een installatie met een vermogen van minimaal 1 megawatt, waardoor kleinere installaties niet voor teruggaaf in aanmerking komen. In de Energiebelastingrichtlijn³⁶ is geen ondergrens opgenomen voor het verlenen van vrijstelling of teruggaaf van accijns voor minerale oliën gebruikt als brandstof voor het opwekken van elektriciteit. Wel mogen voorwaarden worden gesteld om onder meer een juiste en eenvoudige toepassing te verzekeren. Ook hoeft geen vrijstelling te worden verleend op grond van milieubeleidsoverwegingen. Als de opgewekte elektriciteit wordt betrokken in de heffing van energiebelasting, is er aanleiding om ook voor kleinere installaties teruggaaf van accijns te verlenen voor de als brandstof gebruikte minerale oliën. Daarom wordt aangesloten bij de ondergrens die is opgenomen voor de energiebelasting met betrekking tot de vrijstelling van aardgas en elektriciteit, gebruikt voor het opwekken van elektriciteit, namelijk installaties met een elektrisch vermogen van minimaal 60 kilowatt. Hierdoor worden de verschillende ondergrenzen in de wetgeving geharmoniseerd.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 86 van de Wet op de accijns)

In de Wet op de accijns wordt een nieuw artikel 86 opgenomen op grond waarvan vereenvoudigde procedures kunnen worden vastgesteld voor overbrengingen van accijnsgoederen over het grondgebied van twee of meer lidstaten. Dit betreft een formalisering van artikel 31 van de horizontale accijnsrichtlijn.³⁷ Via wijziging van de Uitvoeringregeling Belastingdienst 2003 zal de mogelijkheid om in dit kader overeenkomsten met andere lidstaten af te sluiten worden belegd bij de algemeen directeur Douane.

Artikel VII, onderdeel E (artikel 91 van de Wet op de accijns)

In artikel 91 van de Wet op de accijns worden enkele wetstechnische en redactionele wijzigingen aangebracht. De tekst van het eerste lid, onderdeel b, van dit artikel wordt in overeenstemming gebracht met de

³⁶ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten (Pb EU 2003, L 283).

³⁷ Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EEG (PbEG 2009, L 9).

tekst van artikel 66, eerste lid, onderdeel a, van genoemde wet. De tekst van het huidige artikel 91, tweede lid, onderdeel c, blijkt in de praktijk niet geheel duidelijk te zijn. Daarom wordt dit onderdeel gesplitst in een aangepast onderdeel c en een nieuw onderdeel d zonder daarmee een inhoudelijke wijziging te beogen ten opzichte van de huidige tekst van onderdeel c.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdelen A, B en C (artikelen 3, 15a en 16 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten)

In de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten worden de artikelen 3 en 16 gewijzigd en wordt een nieuw artikel 15a ingevoegd. Op grond van de huidige regelgeving is het vervaardigen van vruchten- of groentesap buiten een zogenoemde inrichting geen belastbaar feit, hoewel dan wel de verbodsbepaling van artikel 39 van genoemde wet wordt overtreden. Dit is met name voor de zogenoemde zelfpersers (te denken valt aan persapparaten in onder meer cafés, kantines en supermarkten) en voor de Belastingdienst een onwenselijke situatie. Door vrijstelling van verbruiksbelasting in combinatie met een ontheffing van de verplichting van een vergunning indien niet meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap per kalenderjaar wordt vervaardigd, zullen de meeste zelfpersers geen vergunning hoeven aan te vragen en geen aangifte hoeven te doen. De vrijstelling wordt vormgegeven door in artikel 3 alleen als uitslag aan te merken hetgeen bij toepassing van het nieuwe artikel 15a per kalenderjaar boven een hoeveelheid van 12.000 liter vruchten- of groentesap wordt vervaardigd. Indien incidenteel in een kalenderjaar meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap wordt vervaardigd, hoeft ook dan geen vergunning voor een inrichting te worden aangevraagd. In het nieuwe artikel 15a is bepaald dat een ondernemer wel een vergunning moet aanvragen, indien twee achtereenvolgende kalenderjaren meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap wordt vervaardigd. Om te voorkomen dat direct daarna zal worden verzocht om intrekking van de vergunning, teneinde mogelijk weer van de vrijgestelde hoeveelheid te kunnen profiteren, is in dit artikel ook bepaald dat de vergunning wordt verleend voor een periode van ten minste vijf jaar. Tussentijdse intrekking op verzoek van de vergunninghouder geschiedt alleen indien geen vruchten- of groentesap meer wordt vervaardigd.

Het huidige artikel 16, dat bepaalt van wie de belasting wordt geheven, wordt verdeeld in twee onderdelen. De belasting wordt geheven van de vergunninghouder van de inrichting of, via onderdeel b, van degene die ingevolge artikel 15a geen vergunning voor een inrichting heeft maar in een kalenderjaar meer dan 12.000 liter vruchten- of groentesap vervaardigt.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 28 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten)

Artikel 28, eerste lid, van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten bepaalt dat vrijstelling van belasting wordt verleend ter zake van de uitslag en de invoer van vruchten- en groentesappen die kennelijk zijn bestemd om te worden gebruikt als aanvulling op kindervoeding, voor medicinale doeleinden of anders dan om te worden gedronken. Het woord «kennelijk» leidt in de praktijk tot discussies over het betreffende gebruik. Daarom wordt dit woord vervangen door «uitsluitend». In alle genoemde situaties moet het

uitsluitend gaan om dat betreffende gebruik. Indien ook ander gebruik mogelijk is, is de vrijstelling niet van toepassing.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 39 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

Artikel 39 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten wordt verdeeld in twee leden. Het eerste lid is de huidige tekst van het artikel. Als gevolg van het nieuwe artikel 15a, eerste lid, van genoemde wet (artikel VIII, onderdeel B) wordt aan artikel 39 een tweede lid toegevoegd waarin de verbodsbepaling van het nieuwe eerste lid, onderdeel a, niet van toepassing wordt verklaard indien buiten een inrichting die voor dat soort goed als zodanig is aangewezen, vruchten- of groentesap wordt vervaardigd tot een hoeveelheid van 12.000 liter per kalenderjaar. Omdat het op grond van het nieuwe artikel 15a, tweede lid, van genoemde wet is toegestaan om zonder vergunning voor een inrichting ten hoogste twee achtereenvolgende kalenderjaren een hoeveelheid van meer dan 12.000 liter per kalenderjaar te vervaardigen, wordt ook voor deze situatie het nieuwe eerste lid, onderdeel a, van artikel 39 niet van toepassing verklaard.

Artikel VIII, onderdeel F (artikel 45 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten)

In artikel 45 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere produkten wordt de citeertitel, nu deze wet alleen nog van toepassing is op alcoholvrije dranken, gewijzigd in «Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken».

Artikel IX

Artikel IX, onderdeel A (artikel 14 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

Ingevolge artikel 14, eerste lid, van de Wet belastingen op milieu-grondslag (Wbm) wordt de belasting op leidingwater geheven ter zake van de levering van leidingwater via een aansluiting aan de gebruiker. In artikel 14 wordt een nieuw tweede lid ingevoegd waarin wordt geregeld, dat ter zake van de levering van leidingwater via een aansluiting op het distributienet van een afzonderlijke watervoorziening geen belasting op leidingwater wordt geheven, tenzij degene die de levering verricht leidingwater levert via in totaal ten minste 1000 aansluitingen. Hiermee ziet de leidingwaterbelasting niet langer op leveringen van de allerkleinste waterleveranciers. Bij het vaststellen van het aantal aansluitingen worden alle aansluitingen van de waterleverancier bij elkaar opgeteld. Dit kunnen aansluitingen zijn op één of meer afzonderlijke watervoorzieningen, maar als degene die de levering verricht een drinkwaterbedrijf is, tellen ook de aansluitingen op het distributienet van dat bedrijf mee. In de praktijk zal daardoor een drinkwaterbedrijf altijd in de heffing worden betrokken voor de levering van leidingwater via aansluitingen op een eventuele afzonderlijke watervoorziening van dat bedrijf.

Een bijzondere situatie doet zich voor wanneer leidingwater wordt geleverd aan een particuliere installatie voor centrale watervoorziening. In dat geval wordt vaak een groot aantal onroerende zaken via één aansluiting van leidingwater voorzien. Het is wenselijk dat grotere waterleveranciers gelijk worden behandeld, ongeacht de vraag of zij het water leveren via een particuliere installatie voor centrale watervoorziening of via rechtstreekse aansluitingen. Bij ministeriële regeling zullen daarom nadere regels worden gesteld voor vaststelling van het aantal aansluitingen dat bij levering aan een particuliere installatie voor centrale

watervoorziening in aanmerking moet worden genomen, teneinde te bepalen of de hiervoor bedoelde drempel van 1000 aansluitingen wordt overschreden. Daartoe is in de tweede volzin van het in te voegen tweede lid een delegatiebepaling opgenomen.

Het bepaalde in het oorspronkelijke tweede lid wordt verplaatst naar het eerste lid en daar opgenomen als tweede volzin. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel IX, onderdeel B (artikel 56 van de Wet belastingen op milieu-grondslag)

Ingevolge artikel 56, eerste lid, van de Wbm wordt energiebelasting op de levering van aardgas en de levering van elektriciteit verschuldigd zodra een voorschotnota, een eindfactuur of een factuur die geen voorschotnota en geen eindfactuur is, wordt uitgereikt of een voorschotbedrag wordt ontvangen. In de praktijk kan zich de situatie voordoen dat aardgas en elektriciteit worden geleverd, zonder dat daarvoor een factuur wordt uitgereikt. Dit zou bijvoorbeeld kunnen gebeuren in concernverband, wanneer een bedrijfsonderdeel van het concern energieproducten aan andere concernonderdelen levert zonder daarvoor een vergoeding te bedingen. Volgens de huidige wet is dan onduidelijk, wanneer de energiebelasting precies verschuldigd wordt. Om daarover duidelijkheid en rechtszekerheid te verschaffen wordt in het nieuwe onderdeel c van het eerste lid van artikel 56 van de Wbm bepaald dat in gevallen waarin geen factuur wordt uitgereikt, de belasting verschuldigd wordt op het moment waarop het aardgas of de elektriciteit wordt geleverd. In verband met de invoeging van het nieuwe onderdeel c is onderdeel b redactioneel aangepast.

De energiebelasting voor een levering van aardgas of elektriciteit op een zogenoemde directe lijn wordt op grond van het huidige artikel 56, derde lid, van de Wbm verschuldigd op het tijdstip waarop het verbruik plaatsvindt. Een directe lijn is – kort gezegd – een rechtstreekse verbinding tussen een producent en de verbruiker, buiten het net om. In deze situatie ontstaat de belastingschuld volgens de huidige regeling op het tijdstip van het verbruik en niet met het uitreiken van de factuur. Hierdoor worden leveringen op het net en leveringen op een directe lijn op verschillende wijze behandeld. In beide gevallen is de leverancier de belastingplichtige. Het ligt daarom meer voor de hand om leveringen op directe lijnen op dezelfde wijze te behandelen als leveringen op het net. Door aan artikel 56, derde lid, van de Wbm een tweede volzin toe te voegen, waarin wordt bepaald dat in geval van levering op een directe lijn het eerste lid van genoemd artikel 56 van toepassing is, wordt het verschil in de behandeling weggenomen.

Artikel X

Artikel X, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

De wijziging van artikel 1, derde lid, van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) betreft een aanpassing van de in onderdeel b van dat lid opgenomen verwijzing wegens het tot stand komen van een nieuwe verordening betreffende administratieve samenwerking op het gebied van accijnzen.

Artikel X, onderdeel B (artikel 5 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Artikel 5, tweede tot en met vijfde lid, van de WIB komt te vervallen. Dit betekent dat bij de uitwisseling van inlichtingen op verzoek van een bevoegde autoriteit van een andere staat niet langer een kennisgeving wordt verzonden van het besluit tot inwilliging van het verzoek aan degene van wie de gegevens afkomstig zijn, en dat diegene niet langer op basis hiervan een rechtsmiddel kan aanwenden tegen de gegevensverstrekking.

Artikel X, onderdeel C (artikel 6 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Het tweede lid van artikel 6 van de WIB komt te vervallen. Genoemd artikel 6 handelt over het automatisch uitwisselen van gegevens, bijvoorbeeld gegevens over rente, dividenden, onroerende zaken, loon of pensioenen en andere periodieke betalingen. Dat ten aanzien van deze gegevens automatische inlichtingenuitwisseling kan plaatsvinden, vloeit rechtstreeks voort uit de internationale regelingen die de juridische basis vormen voor de gegevensuitwisseling, zoals de bilaterale verdragen en het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag). De publicatie in de Staatscourant van de gevallen of groepen van gevallen en de voorwaarden waaronder de verstrekking mag plaatsvinden, zoals het tweede lid voorschrijft, kan dan ook achterwege blijven.

Artikel X, onderdeel D (artikel 7 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Bij spontane verstrekking van inlichtingen aan een bevoegde autoriteit van een andere staat wordt op grond van artikel 7, derde lid, van de WIB een kennisgeving verzonden aan degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn. In lijn met de wijziging van artikel 5 van de WIB, komt ook ten aanzien van de spontane verstrekking van inlichtingen deze kennisgevingsprocedure te vervallen.

Artikel X, onderdeel E (artikel 9 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Artikel 9 van de WIB geeft regels over de aanwezigheid, in het kader van de uitwisseling van inlichtingen, van ambtenaren uit andere staten bij onderzoeken die hier te lande plaatsvinden. De Minister van Financiën is de bevoegde autoriteit die de toestemming kan verlenen voor de aanwezigheid van een ambtenaar van een andere staat. Toestemming daartoe zal pas verleend worden als bekend is voor welk doel het onderzoek moet worden verricht en welke informatie wordt gevraagd. Nadat de inlichtingen zijn verstrekt wordt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn daarvan in kennis gesteld op grond van artikel 9, vierde lid, van de WIB. Als gevolg van het vervallen van de kennisgevingsprocedure in artikel 5 van de WIB wordt geregeld dat ook de in artikel 9 van de WIB bedoelde kennisgevingsprocedure komt te vervallen.

Artikel X, onderdeel F (artikel 12 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Abusievelijk was in artikel 12 van de WIB de betekening van stukken beperkt tot verzoeken om uitreiking en betekening gedaan door een bevoegde autoriteit van een lidstaat. Verzoeken om betekening kunnen echter ook worden gedaan door staten op grond van artikel 17 van het

Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-Verdrag). Daarom wordt in artikel 12, eerste lid, van de WIB lidstaat vervangen door staat.

Artikel X, onderdeel G (artikel 19 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

De wijziging van artikel 19, eerste lid, van de WIB betreft de verwijzing naar artikel 5, eerste lid, van de WIB. Deze verwijzing behoeft redactionele aanpassing aangezien genoemd artikel 5 na de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen niet meer uit leden zal bestaan.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 6.11 van de Belastingwet BES)

De wijziging van artikel 6.11, eerste lid, van de Belastingwet BES betreft een reparatie van een onjuiste verwijzing naar artikel 46 van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Verwezen moet worden naar artikel 53 van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba.

Artikel XI, onderdeel B (artikel 7.4 van de Belastingwet BES)

Ingevolge artikel 7.4, eerste lid, onderdeel a, van de Belastingwet BES is de overdracht van onroerende zaken aan een naamloze vennootschap of besloten vennootschap waarvan alle aandelen al dan niet middellijk toebehoren aan een openbaar lichaam (Bonaire, Sint Eustatius of Saba) vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De overdracht van onroerende zaken aan de Nederlandse Staat of aan een openbaar lichaam als bedoeld in de Belastingwet BES zijn volgens de wettekst van dit artikel niet vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Dit betreft echter een omissie, dergelijke overdrachten waren zowel onder het oude Nederlands Antilliaanse stelsel als thans in Nederland (in Europa) wel vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Bedoeld is altijd geweest deze vrijstelling te handhaven. In dit kader wordt derhalve voorgesteld deze omissie te herstellen en de bestaande vrijstelling voor de overdracht van onroerende zaken aan vennootschappen waarvan alle aandelen al dan niet middellijk toebehoren aan een openbaar lichaam, uit te breiden tot de overdracht van onroerende zaken aan «de Staat of een openbaar lichaam».

Artikel XI, onderdeel C (artikel 8.125 van de Belastingwet BES)

Artikel 8.125, tweede tot en met vijfde lid, van de Belastingwet BES vervalt. Dit betekent dat bij de uitwisseling van inlichtingen op verzoek niet langer een kennisgeving wordt verzonden aan degene van wie de gegevens afkomstig zijn, en dat diegene niet langer op basis hiervan in bezwaar en beroep kan komen tegen de gegevensverstrekking.

Artikel XI, onderdeel D (artikel 8.126 van de Belastingwet BES)

Het tweede lid van artikel 8.126 van de Belastingwet BES komt te vervallen. Op grond van dit lid worden aanwijzingen en voorwaarden bij inlichtingenuitwisseling bekendgemaakt in de Staatscourant. Het betreft aanwijzingen van de gevallen of de groepen van gevallen waarin inlichtingenuitwisseling kan plaatsvinden en de voorwaarden waaronder. De categorieën gegevens die uitgewisseld kunnen worden ten behoeve van de heffing en invordering van welke belastingen zijn opgenomen in de diverse bi- en multilaterale verdragen. De publicatie in de

Staatscourant van de gevallen of groepen van gevallen en de voorwaarden kan dan ook achterwege blijven.

Artikel XI, onderdeel E (artikel 8.127 van de Belastingwet BES)

Bij spontane verstrekking van inlichtingen aan een bevoegde autoriteit van een andere staat wordt op grond van het huidige artikel 8.127, tweede lid, van de Belastingwet BES eerst een kennisgeving verzonden aan degene van wie de gegevens afkomstig zijn. Ook ten aanzien van deze spontane verstrekking van inlichtingen vervalt de kennisgevingsprocedure.

Artikel XI, onderdeel F (artikel 8.131 van de Belastingwet BES)

In artikel 8.131 van de Belastingwet BES worden regels gesteld over de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren bij onderzoeken die op de BES-eilanden worden uitgevoerd in het kader van inlichtingenuitwisseling. In het vierde lid van dat artikel is geregeld dat aan de inwilliging van het verzoek om inlichtingen uitvoering wordt gegeven voordat degene van wie de gegevens afkomstig zijn hiervan in kennis is gesteld. Achteraf wordt diegene daarvan alsnog in kennis gesteld en dan staat de mogelijkheid open om bezwaar en beroep aan te tekenen. Als gevolg van het vervallen van de kennisgevingsprocedure in artikel 8.125 wordt ook in dit geval geen kennisgeving meer verzonden. In dat licht kan genoemd vierde lid vervallen. De onderhavige wijziging strekt daartoe.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 5b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Ingevolge artikel 5b, achtste lid, van de AWR kan de status van algemeen nut beogende instellingen (ANBI-status) thans worden geweigerd of ontnomen indien de instelling, een bestuurder van die instelling, een persoon die feitelijk leiding geeft aan die instelling of een voor die instelling gezichtsbepalend persoon onherroepelijk is veroordeeld wegens aanzetten tot haat, aanzetten tot geweld of gebruik van geweld en nog geen vier kalenderjaren zijn verstreken sinds deze veroordeling. Het kabinet stelt voor om deze bepaling uit te breiden met de situatie waarin sprake is van een onherroepelijke veroordeling voor het opzettelijk plegen van een misdrijf waardoor de algemene veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht als bedoeld in titel VII van het Tweede Boek van het Wetboek van Strafrecht. De misdrijven die zijn opgesomd in voormelde titel betreffen onder meer brandstichting, het teweegbrengen van ontploffingen, het veroorzaken van overstromingen, het versperren van openbare land- of waterwegen of het vrijdelen van ten aanzien daarvan genomen veiligheidsmaatregelen, het veroorzaken van gevaar voor het spoorwegverkeer en het vernielen, onbruikbaar maken of beschadigen van een gas- of waterleiding, riolering, elektriciteitswerk, geautomatiseerd werk of werk voor het openbaar verkeer of het luchtverkeer. Bij deze misdrijven gaat het om serieuze vergrijpen die niet passen bij de status van een ANBI. Door aan te sluiten bij een strafrechtelijk optreden dat uitmondt in een veroordeling wordt voorkomen dat de inspecteur zelfstandig zou moeten beoordelen of al dan niet sprake is van een misdrijf dat de veiligheid van personen of goederen in gevaar brengt en aldus op de stoel van de strafrechter zou moeten gaan zitten. Voorts wordt in de wettekst tot uitdrukking gebracht dat het strafbare feit moet zijn gepleegd in de hoedanigheid van bestuurder, feitelijk leidinggevende of gezichtsbepalend persoon van de instelling.

Zoals in het algemeen deel van de toelichting is aangegeven, is met ingang van 1 januari 2012 het huwelijksvermogensrecht voor wat betreft vergoedingsvorderingen tussen echtgenoten gewijzigd. Tot die datum ontstond er bij het door de ene echtgenoot (hierna: A) ter beschikking stellen van middelen uit zijn eigen vermogen aan het eigen vermogen van de andere echtgenoot (hierna: B) of aan het gemeenschappelijke vermogen van de echtgenoten in beginsel recht op vergoeding van het nominaal geïnvesteerde bedrag. Sinds 1 januari 2012 is – bij het aanwenden van de middelen door B met toestemming van A – de hoogte van het vergoedingsrecht afhankelijk van de waardeontwikkeling van het onderliggende goed van B dat met het geld van A is verkregen of ter zake waarvan een schuld met geld van A is afgelost. De waardeontwikkeling kan zowel een positief als een negatief verloop hebben. Het voorgaande is bepaald in artikel 1:87 van het BW voor wat betreft investeringen vanuit het privévermogen van de ene echtgenoot in het privévermogen van de andere echtgenoot en in de artikelen 1:95 en 1:96 van het BW voor wat betreft investeringen in het privévermogen van een van de echtgenoten vanuit de wettelijke gemeenschap van goederen of investeringen in de wettelijke gemeenschap van goederen vanuit het privévermogen van een van de echtgenoten.³⁸ Het vergoedingsrecht van artikel 1:87 van het BW is civielrechtelijk renteloos. Buiten het vergoedingsrecht vallen goederen die naar hun aard bestemd zijn om te worden verbruikt. Genoemde artikelen zijn alleen van toepassing op vergoedingsvorderingen die sinds 1 januari 2012 zijn ontstaan.

Omdat in de praktijk onduidelijkheid bestond over het eventueel ontstaan van een fiscaal relevant belang voor A bij het onderliggende goed van B en een dergelijke uitwerking als onwenselijk werd ervaren, is bij beleidsbesluit voor de inkomstenbelasting voor zover nodig goedgekeurd dat een dergelijk belang in deze situatie niet ontstaat.³⁹ Voor de overdrachtsbelasting was reeds bij beleidsbesluit goedgekeurd dat voor zover het ontstaan van een vordering op grond van artikel 1:87 van het BW leidt tot een verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR, heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft.⁴⁰ Voornoemde (onderdelen van) beleidsbesluiten worden met het nieuwe artikel 5e, eerste en tweede lid, van de AWR gecodificeerd. Vergoedingsvorderingen kunnen ingevolge artikel 1:87 van het BW alleen tussen echtgenoten ontstaan. In het algemeen zal de vergoedingsvordering tussen de echtgenoten worden afgewikkeld tijdens huwelijk op het moment van vervreemding van het onderliggende goed of bij einde van het huwelijk in het kader van de financiële afwikkeling daarvan. Omdat het huwelijk civielrechtelijk doorgaans op een ander moment eindigt dan het moment van de financiële afwikkeling daarvan, is in het nieuwe artikel 5e, eerste en tweede lid, van de AWR bepaald dat er geen sprake is van een fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed voor de echtgenoot dan wel de gewezen echtgenoot met het vergoedingsrecht. Dit om te voorkomen dat er tijdens huwelijk geen, maar tijdens de periode van financiële afwikkeling van dit huwelijk wel (discussie over) een fiscaal relevant belang zou kunnen ontstaan. In een enkel geval kan de vergoedingsvordering – bijvoorbeeld vanwege het gebrek aan liquide middelen –

³⁸ Waar hierna wordt gesproken over een vergoedingsvordering op grond van artikel 1:87 van het BW, wordt (in voorkomende gevallen) ook een aan deze bepaling gekoppelde vordering inzake artikel 1:95 en 1:96 van het BW bedoeld.

³⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. BLKB2013/233M (Stcrt. 2013, 6819).

⁴⁰ Onderdeel 7 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2011, nr. BLKB2011/1803M (Stcrt. 2011, 23104).

ook na de financiële afwikkeling van het huwelijk nog doorlopen tussen de gewezen echtgenoten. Ook in dat geval blijft artikel 5e van de AWR gedurende de looptijd van de vergoedingsvordering van toepassing. Wanneer de onderhavige vergoedingsvordering echter wordt gewijzigd en als gevolg daarvan niet langer is aan te merken als de vergoedingsvordering die op grond van artikel 1:87 van het BW tijdens het huwelijk is ontstaan, zal artikel 5e van de AWR niet langer op die vergoedingsvordering van toepassing zijn en zal op basis van de relevante bepalingen uit de heffingswetten moeten worden beoordeeld of bij degene met het vergoedingsrecht een fiscaal relevant belang ontstaat bij het onderliggende goed van de ander.

Het gewijzigde huwelijksvermogensrecht inzake vergoedingsvorderingen betreft regeland recht. Ingevolge artikel 1:87, vierde lid, van het BW kunnen echtgenoten afwijkende afspraken maken. Ingevolge het nieuwe artikel 5e, derde lid, van de AWR zijn het eerste en tweede lid van dat artikel niet van toepassing indien bij overeenkomst van artikel 1:87, eerste, tweede of derde lid, van het BW wordt afgeweken. Indien hiervan sprake is, is de betreffende vergoedingsvordering niet meer aan te merken als een zuivere vordering inzake artikel 1:87 van het BW en zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld welke fiscale gevolgen aan de vergoedingsvordering zijn te verbinden.

Genoemd artikel 5e van de AWR is ingevolge artikel 1:80b van het BW en artikel 2, zesde lid, van de AWR van overeenkomstige toepassing op geregistreerde partners.

Naast de hiervoor beschreven codificatie van enkele (onderdelen van) beleidsbesluiten inzake het ontstaan van een fiscaal relevant belang, wordt hierna ingegaan op de fiscale behandeling van de op grond van artikel 1:87 van het BW tussen echtgenoten ontstane vergoedingsvorderingen. Dit mede naar aanleiding van een bij de parlementaire behandeling van het pakket Belastingplan 2013 gedane toezegging in het kader van de eigenwoningregeling.⁴¹ Voor de eigenwoningregeling is in artikel 1, onderdeel B, een aanpassing opgenomen waardoor ook schulden die voortkomen uit de wettelijke vergoedingsplicht van artikel 1:87 van het BW tussen partners worden uitgesloten als eigenwoningsschuld. De uitwerking van het fiscaal in aanmerking nemen van op grond van artikel 1:87 van het BW ontstane vergoedingsvorderingen – waarvan hierna ter illustratie enkele voorbeelden worden gegeven – heeft geen aanleiding gegeven tot nadere aanvullende wetswijzigingen. Met het fiscaal in aanmerking nemen van deze vorderingen en schulden tussen echtgenoten wordt aangesloten bij de civielrechtelijke en feitelijke werkelijkheid van het recht op, onderscheidenlijk de plicht tot, vergoeding tussen de echtgenoten. Er zijn voorbeelden van de fiscale uitwerking opgenomen voor wat betreft winst uit onderneming, de terbeschikkingstellingsregeling (hierna: tbs-regeling), het aanmerkelijk belang (hierna: AB) en de eigenwoningregeling.

Winst uit onderneming

Voorbeeld 1

A en B zijn gehuwd buiten gemeenschap van goederen. Echtgenoot B drijft een onderneming met een pand dat op zijn naam staat. Het pand is met een hypothecaire lening gefinancierd. De lening wordt in 2013 afgelost met privémiddelen van echtgenoot A (met diens toestemming); het pand is dan 150 waard en de lening bedraagt 100 (oorspronkelijke aanschafprijs). Echtgenoot A heeft een vergoedingsrecht op grond van artikel 1:87 van het BW. Het pand wordt een paar jaar later voor 200 verkocht en de echtgenoten wikkelen de vergoedingsvordering af.

⁴¹ Kamerstukken I 2012/13, 33 402, G, blz. 3.

Uitwerking

Artikel 5e van de AWR stelt zeker dat er geen fiscaal relevant belang bij het onderliggende goed (het ondernemingspand) voor echtgenoot A ontstaat. Dit betekent ook dat geen sprake is van afrekening in de winstfeer voor B over de stille reserves in het pand. De vergoedingsplicht van B hangt samen met de financiering van het pand. Omdat het pand in dit voorbeeld volledig tot het ondernemingsvermogen van B behoort, wordt de schuld aan A op basis van de regels van vermogensetikettering ook geheel tot het ondernemingsvermogen gerekend. Civielrechtelijk geldt dat het vergoedingsrecht van artikel 1:87 van het BW renteloos is. Dit is ook normaal in het maatschappelijke verkeer; er wordt daarom fiscaal geen rente geïmputeerd op de schuld.⁴²

Het vergoedingsrecht leidt bij echtgenoot A tot toepassing van de tbs-regeling.⁴³ Op het moment dat de vergoedingsvordering wordt afgewikkeld, komt de vergoeding overeen met de verhouding tussen het uit het vermogen van A afgeloste bedrag ten opzichte van de waarde van het pand op het tijdstip van aflossing (100/150); de vergoeding aan A bedraagt dus $200 * (100/150) = 133,3$. Nu meer wordt betaald dan het nominale bedrag van de vordering zal het verschil ($133,3 - 100 = 33,3$) belast zijn bij A als resultaat uit overige werkzaamheden. Tegenover de opbrengst van het pand staat voor echtgenoot B de schuld aan A; per saldo behaalt ondernemer B ($200 - 133,3 = 66,7$) winst bij verkoop van het pand en afwikkeling van de vergoedingsvordering.

Tbs-regeling

Voorbeeld 2

A en B zijn gehuwd buiten gemeenschap van goederen. Echtgenoot B drijft een onderneming door middel van een BV (BV B). B stelt in 2013 een (op zijn naam staand) pand ter beschikking aan BV B (tbs-regeling ex artikel 3.92 van de Wet IB 2001). Het pand wordt gefinancierd met privévermogen van A (met zijn toestemming). A verkrijgt een vergoedingsrecht op grond van artikel 1:87 van het BW. A en B besluiten enige tijd daarna te gaan scheiden. Aan het einde van het huwelijk wordt ook de vergoedingsvordering afgewikkeld en wordt het pand verkocht. Het pand blijkt minder waard dan bij het ontstaan van de vergoedingsvordering.

Uitwerking

Artikel 5e van de AWR stelt zeker dat er geen fiscaal relevant belang bestaat bij het onderliggende goed zelf, het door echtgenoot A gefinancierde pand. Er is voor echtgenoot A dus geen sprake van een terbeschikkingstelling van het pand aan BV B. A verkrijgt wel een vergoedingsrecht op grond van artikel 1:87 van het BW ter zake van een werkzaamheid van B. A valt hiermee in de tbs-regeling (artikel 3.91, eerste lid, onderdeel a, juncto tweede lid, onderdeel a, van de

⁴² Zie ook onderdeel 3 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2013, nr. BLKB2013/233M (Stcrt. 2013, 6819); in dit onderdeel is ook opgemerkt dat niet aanvaardbaar is wanneer het pand wordt gewaardeerd op kostprijs of lagere bedrijfswaarde en de artikel 1:87 BW schuld op de waarde in het economische verkeer; goed koopmansgebruik staat immers niet toe een verlies te nemen op de schuld (door toename daarvan) die wordt veroorzaakt en gecompenseerd door een even grote winst op het pand (door waardestijging daarvan; o.a. HR 23 januari 2004, nr. 37.893, LJN AI0670).

⁴³ Er is immers sprake van een schuldvordering in de zin van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet IB 2001 en de aan ondernemer B, een verbonden persoon, ter beschikking gestelde middelen worden aangewend in zijn onderneming.

Wet IB 2001) en neemt de vordering op zijn balans op. Omdat het pand volledig tot het werkzaamheidsvermogen van B behoort, wordt de (rechtstreeks met dat vermogensbestanddeel samenhangende) schuld ook geheel tot zijn werkzaamheidsvermogen gerekend. Tegenover de gerealiseerde waardedaling van het pand staat voor echtgenoot B een even grote afname van de schuld; per saldo behaalt echtgenoot B derhalve geen winst of verlies ter zake van de verkoop van het pand en de afwikkeling van het vorderingsrecht. A behaalt een negatief resultaat uit overige werkzaamheden ter zake van zijn vergoedingsrecht.

Aanmerkelijk belang (AB)

Voorbeeld 3

A en B zijn gehuwd buiten gemeenschap van goederen. Echtgenoot B houdt alle aandelen in BV B. De aandelen zijn voor 25% aangekocht met middelen van echtgenoot A (met diens toestemming). Echtgenoot A heeft dan ook een vergoedingsrecht op grond van artikel 1:87 van het BW ter grootte van 25% van de waarde van de AB-aandelen in BV B. Het vergoedingsrecht is renteloos.

Uitwerking

Artikel 5e van de AWR stelt zeker dat geen fiscaal relevant belang bestaat voor echtgenoot A bij de AB-aandelen; dat wil zeggen echtgenoot A wordt geen AB-houder en er is voor echtgenoot B geen afrekening in de AB-sfeer. De eventuele toename van de schuld kan bij echtgenoot B niet als kosten in mindering worden gebracht op het inkomen uit AB; er is immers sprake van aflossing en niet van rentekosten. Mede gelet op het specifieke karakter van de schuld mag deze bij bepaling van de rendementsgrondslag (box 3) in aanmerking worden genomen; ook de vordering wordt bij A bij de bepaling van de rendementsgrondslag (box 3) in aanmerking genomen. Nu A en B fiscale partners zijn, zijn zij vrij om de gezamenlijke (gesaldeerde) rendementsgrondslag toe te delen (artikel 2.17 van de Wet IB 2001).

Eigenwoningregeling

Voorbeeld 4

A en B zijn buiten gemeenschap van goederen gehuwd. B is eigenaar van de gezamenlijk bewoonde echtelijke woning die in 2013 voor 50% is aangekocht met middelen van echtgenoot A (met diens toestemming) en voor 50% met een hypothecaire lening door B die kwalificeert als een eigenwoningsschuld in de zin van artikel 3.119a, eerste lid, van de Wet IB 2001. Echtgenoot A heeft een vergoedingsrecht op grond van artikel 1:87 van het BW ter grootte van 50% van de waarde van de woning. A en B besluiten enkele jaren later te gaan scheiden. Aan het einde van het huwelijk wordt de woning met winst verkocht en wordt ook de vergoedingsvordering afgewikkeld.

Uitwerking

Tijdens het huwelijk is de woning voor A en B een eigen woning in de zin van artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001, omdat A en B fiscale partners zijn en gezamenlijk in de woning wonen. De eigendomsverhouding tussen A en B en de vordering van A op B doet hierbij niet ter zake.

Aangezien B de hypothecaire lening is aangegaan, maakt de rente deel uit van de belastbare inkomsten uit eigen woning van B. Die

inkomsten vormen voor A en B een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel dat zij vrij kunnen toerekenen, omdat zij partners zijn (artikel 2.17, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001).

De schuld die B aan A heeft op grond van artikel 1:87 van het BW kan geen eigenwoningsschuld zijn, omdat het een schuld aan de partner betreft (zie het voorgestelde artikel 3.119a, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001). De vordering en de schuld op grond van artikel 1:87 van het BW maken deel uit van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van A en B.

Bij de verkoop van de woning moet B de helft van de waarde die de woning heeft op het moment van de verkoop, aan A vergoeden. Omdat A niet (direct) gerechtigd is tot de tegenprestatie bij de vervreemding van de woning – de woning is immers uitsluitend eigendom van B; artikel 5e van de AWR stelt dat zeker – ontstaat bij A geen eigenwoningreserve.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 30fc, vierde lid, van de AWR wordt geregeld dat het in rekening brengen van belastingrente achterwege blijft als de inspecteur een aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting oplegt overeenkomstig de aangifte die door de belastingplichtige vóór de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven is ingediend. Deze bepaling is ontleend aan artikel 30f, vierde lid, van de AWR, waarin hetzelfde is geregeld met betrekking tot de voorlopige aanslag. Het in rekening brengen van belastingrente dient in een dergelijke situatie ook in het geval geen voorlopige aanslag, maar (meteen) een aanslag wordt opgelegd, immers redelijkerwijs niet plaats te vinden.

Artikel XII, onderdeel D (artikel 30fd van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijziging van artikel 30fd, tweede lid, van de AWR houdt verband met de vernummering van artikel 30fc, vijfde en zesde lid, van de AWR tot zesde en zevende lid, zoals opgenomen in artikel XII, onderdeel C.

Artikel XII, onderdeel E (artikel 30h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De aanvulling van artikel 30h van de AWR leidt ertoe dat de regeling van de belastingrente voor aangiftebelastingen eveneens van toepassing wordt op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. Deze wijziging hangt samen met het ingevolge de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 – anders dan aanvankelijk voorzien – ook na 31 december 2012 vooralsnog laten bestaan van deze belasting.

Artikel XII, onderdeel F (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De wijziging van artikel 30i, vierde lid, van de AWR houdt verband met de vernummering van artikel 30fc, vijfde lid, van de AWR tot zesde lid, zoals opgenomen in artikel XII, onderdeel C.

Artikel XII, onderdeel G (artikel 67fa van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Artikel 67fa van de AWR is met ingang van 1 juli 2009 ingevoegd in het kader van de invoering van de zogenoemde vierde tranche Algemene wet

bestuursrecht (Awb), in het bijzonder de introductie van de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever als overtreder.⁴⁴ Op dat moment bestond de tekst nog uitsluitend uit de tekst van het latere onderdeel a. De verdeling in onderdelen en de toevoeging van onderdeel b heeft met ingang van 1 januari 2013 plaatsgevonden.⁴⁵

Bij de toevoeging van artikel 67fa van de AWR en de recente wijziging is over het hoofd gezien dat de medepleger en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever in twee verschillende leden van artikel 5:1 van de Awb zijn opgenomen. De medepleger is namelijk opgenomen in artikel 5:1, tweede lid, van de Awb en de feitelijk leidinggever of opdrachtgever in artikel 5:1, derde lid, van de Awb. Door alsnog in de verwijzing in artikel 67fa van de AWR naar artikel 5:1 van de Awb een verwijzing naar het derde lid in te voegen, wordt dit hersteld. Daarmee vervalt ook voor feitelijk leidinggevers en opdrachtgevers de voorwaarde van gelijktijdigheid, bedoeld in de artikelen 67c, tweede lid, 67d, eerste lid, 67e, eerste lid, en 67f, derde lid, van de AWR en de voorwaarde dat uiterlijk bij het vaststellen van de aanslag een verzuimboete kan worden opgelegd, bedoeld in artikel 67a, eerste lid, van de AWR.

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Wanneer een aanmerkelijkbelanghouder niet langer als binnenlandse belastingplichtige kan worden aangemerkt, wordt aan hem een conserverende aanslag inkomstenbelasting opgelegd. Op grond van artikel 25, achtste lid, van de IW 1990 kan de ontvanger onder door hem te stellen voorwaarden uitstel van betaling verlenen voor deze conserverende aanslag. In artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de IW 1990 zijn situaties opgenomen waarin het uitstel kan worden beëindigd. Het moment waarop het uitstel wordt beëindigd, is gekoppeld aan het moment waarop in de inkomstenbelasting sprake is van een (fictieve) vervreemding van het aanmerkelijk belang. Nu in het onderhavige wetsvoorstel expliciet wordt geregeld dat het niet of niet langer toerekenen van tot een APV behorende aandelen of winstbewijzen aan de belastingplichtige wordt aangemerkt als (fictieve) vervreemding van het aanmerkelijk belang, wordt deze (fictieve) vervreemding toegevoegd aan de situaties, genoemd in artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de IW 1990.

Artikel XIII, onderdeel B (artikel 26 van de Invorderingswet 1990)

De wijziging van artikel 26, achtste lid, van de Invorderingswet (IW 1990) houdt verband met de per 1 januari 2013 in plaats van de regeling van de heffingsrente in werking getreden regeling van de belastingrente. Inhoudelijk wijzigt er niets. Aan deze wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2013.

Artikel XIV

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

Met de wijziging van artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) wordt nader gepreciseerd dat uitsluitend meerderjarigen op basis van deze bepaling als partner kunnen worden aangemerkt. Dit is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

⁴⁴ Aanpassingswet vierde tranche Awb.

⁴⁵ Overige fiscale maatregelen 2013.

Aan de wijziging, waarmee uitsluitend wordt beoogd om de tekst in overeenstemming te brengen met de bedoeling van de wetgever, wordt ingevolge artikel XIX terugwerkende kracht verleend tot en met de datum van inwerkingtreding van de betreffende bepaling voor samengestelde gezinnen, te weten 1 januari 2013. Materieel geldt de aanpassing echter met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012. De bepaling voor samengestelde gezinnen werkt feitelijk reeds sinds 1 januari 2012 in de toeslagen. Een dergelijke bepaling voor samengestelde gezinnen is in de Wet IB 2001 namelijk per 1 januari 2012 in werking getreden, terwijl in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, aanhef en onder 1°, van de Awir, zoals dat luidde op 1 januari 2012, was bepaald dat (onder meer) partner van de belanghebbende degene was die op hetzelfde woonadres als de belanghebbende stond ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie en voor de toepassing van de Wet IB 2001 voor het berekeningsjaar als partner werd aangemerkt van de belanghebbende. Door de terugwerkende kracht van de in artikel I, onderdeel A, opgenomen aanpassing van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 werkt die aanpassing derhalve ook met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012 door in de Awir.

De wijzigingen van artikel 3, tweede lid, onderdeel d, en vijfde lid, van de Awir betreffen twee redactionele verbeteringen. Hiermee wordt inhoudelijk niets gewijzigd. Deze wijzigingen werken terug tot en met 1 januari 2013.

Artikel XIV, onderdeel B (artikel 15 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Met de wijziging van artikel 15, eerste lid, van de Awir wordt voor een specifieke situatie een beperking aangebracht op de in die bepaling opgenomen verlenging van de aanvraagtermijn voor een tegemoetkoming tot na 1 september volgend op het berekeningsjaar indien, kort gezegd, nog een aangiftetermijn loopt. Indien een medebewoner vóór 1 september na het berekeningsjaar is uitgenodigd om aangifte inkomstenbelasting te doen binnen een termijn die na 1 september verloopt, leidt dit alleen tot verlenging van de aanvraagtermijn voor een tegemoetkoming voor een inkomensafhankelijke regeling van de belanghebbende indien de draagkracht van die medebewoner in aanmerking wordt genomen voor de beoordeling van de aanspraak op of de bepaling van de hoogte van de tegemoetkoming.

Artikel XV

Artikel XV (artikel 1.6 van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen)

In het nieuwe artikel 1.6, zesde lid, van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen wordt bepaald dat, hoewel sprake blijft van partnerschap, de in het derde lid van dat artikel aan de partner gestelde eis voor aanspraak op kinderopvangtoeslag dat deze – kort gezegd – arbeid verricht, niet geldt voor partners die een uitgezonderde familiere relatie hebben. Indien een ouder een partner heeft die in Nederland, een andere lidstaat of Zwitserland woont, ingevolge de bepaling voor samengestelde gezinnen als partner kwalificeert en bloed- of aanverwant is van de ouder in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn, dan heeft die ouder aanspraak op kinderopvangtoeslag (mits die ouder zelf uiteraard aan de overige voorwaarden voor de kinderopvangtoeslag voldoet). Voor de achtergrond van de wijziging wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

Voor de reikwijdte van de uitgesloten familiere relatie wordt gekozen voor bloed- of aanverwanten van de ouder in de rechte lijn of in de tweede

graad van de zijlijn. Bloedverwant in de rechte lijn is iedereen die afstamt van de ouder. Dat zijn onder meer ouders, kinderen en kleinkinderen van de grootouders. Ingevolge artikel 3:1 van het BW wordt de graad van bloedverwantschap bepaald door het getal der geboorten. Dit betekent dat eerstegraads bloedverwanten ouders en kinderen zijn. Tweedegraads bloedverwanten in de zijlijn zijn broers en zusters. Bij aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn kan het gaan om grootouders, ouders en (klein)kinderen, onderscheidenlijk broers en zusters van de ex-echtgenoot. In de onderhavige gevallen zal het betreffen een inmiddels overleden of de gescheiden echtgenoot.

Artikel XVI

Artikel XVI (artikelen IIIA en Vbis van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010)

Met onderhavige wijziging wordt de verplichte overgang van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen naar de werkkostenregeling met één jaar uitgesteld. Deze wijziging is in overeenstemming met de toezegging aan de Tweede Kamer in de brief van 7 maart 2013.⁴⁶

Artikel XVII

Artikel XVII (overgangsrecht heffingsrente)

De regeling van de heffingsrente is van toepassing op belastingaanslagen inkomstenbelasting die betrekking hebben op tijdvakken die zijn geëindigd vóór 1 januari 2012. Voor tijdvakken vanaf 1 januari 2012 geldt de regeling van de belastingrente, die per 1 januari 2013 in werking is getreden. Om deze reden blijft artikel 26, achtste lid, van de IW 1990, zoals dat luidde op 31 december 2012, van toepassing op tijdvakken vóór 1 januari 2012.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (overgangsrecht belastingrente)

In dit artikel is overgangsrecht opgenomen ter zake van het van toepassing worden van de regeling van de belastingrente voor aangiftebelastingen op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken. De regeling van de belastingrente is ter zake van naheffingsaanslagen en teruggaafbeschikkingen verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken slechts van toepassing met betrekking tot belastingschulden die zijn ontstaan in tijdvakken die zijn aangevangen op of na 1 januari 2013. Dit betekent dat voor deze belastingschulden belastingrente in rekening kan worden gebracht vanaf 1 januari 2014, zijnde de dag volgend op het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft. Voor teruggaafbeschikkingen wordt belastingrente uitbetaald wanneer de teruggaafbeschikking niet wordt vastgesteld binnen 8 weken na ontvangst van het verzoek om die beschikking, maar niet eerder dan 3 maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft.

Artikel XIX

Artikel XIX (inwerkingtreding)

Deze wet treedt ingevolge artikel XIX, eerste lid, in werking met ingang van 1 januari 2014. Daarbij is echter bepaald dat artikel XVI toepassing

⁴⁶ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 51.

vindt voordat de artikelen IIIA en Vbis van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 worden toegepast.

De in het tweede lid opgenomen terugwerkende kracht met betrekking tot artikel I, onderdeel A, tot en met 1 januari 2012, is toegelicht bij de toelichting op dat artikel. Ook aan de in artikel XV opgenomen wijziging van artikel 1.6 van de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2012, zijnde de datum waarop de bepaling voor samengestelde gezinnen voor de toeslagen van toepassing is geworden. Zie ook de artikelsgewijze toelichting op de in artikel XIV, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 3, tweede lid, onderdeel e, van de Awir.

De in het derde lid opgenomen terugwerkende kracht met betrekking tot artikel II, onderdeel B, tot en met 1 januari 2013, sluit aan bij het moment waarop de betreffende omissie is ontstaan. De wijzigingen uit artikel XII, onderdelen C, D en F, werken eveneens terug tot en met 1 januari 2013, zijnde de datum van inwerkingtreding van de regeling van de belasting-rente. De in het derde lid opgenomen terugwerkende kracht met betrekking tot de overige artikelen en onderdelen is toegelicht bij de toelichtingen op de desbetreffende artikelen en onderdelen.

De in het vierde lid opgenomen terugwerkende kracht is opgenomen om mogelijke onduidelijkheid op dit punt te voorkomen zoals ook in de toelichting op het in dat lid genoemde artikel III, onderdelen A en C, is toegelicht.

De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers