

Vergaderjaar 2017–2018

34 785

Wijziging van enkele Belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2018)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave	blz.
I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Samenstelling pakket Belastingplan 2018	3
3. Opzet algemeen deel	4
4. Inkomensbeleid	4
5. Inkomstenbelasting	5
6. Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen	5
7. Vennootschapsbelasting	6
7.1. Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering	6
7.2. Uitvoering motie Van Vliet	7
8. Kansspelbelasting	8
9. Omzetbelasting	8
9.1. Aanscherping definitie geneesmiddelen	8
9.2. Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen	16
10. Belasting van personenauto's en motorrijwielen	17
11. Belastingen op milieugrondslag	18
11.1. Heffing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland	18
11.2. Tijdelijke verhoging tarieven energiebelasting	22
11.3. Uitbreiding stadsverwarmingsregeling	22
12. Invorderingswet 1990	24
13. Belastingwet BES	26
14. Budgettaire aspecten	26
15. EU-aspecten	29
16. Uitvoeringskosten Belastingdienst	29
17. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	29
18. Advies en consultatie	30
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	30

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Voor u ligt het vijfde pakket Belastingplan van het kabinet Rutte II. Hierin vindt u vrijwel uitsluitend maatregelen waarvan het onontkoombaar is dat ze per 1 januari 2018 ingaan. Door een optelsom van onder meer jurisprudentie, Europese regelgeving en eerder aangekondigde maatregelen, is dit beleidsarme pakket Belastingplan 2018 toch nog een heel pakket geworden.

Koopkracht

Om tot een in de ogen van het kabinet evenwichtig koopkrachtbeeld te komen heeft het kabinet besloten om in 2018, net als de afgelopen jaren, maatregelen te treffen om de koopkracht van de Nederlandse huishoudens te verbeteren. Hierbij heeft het kabinet zijn demissionaire status in acht genomen. Uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden dreigden er volgens de ramingen van het Centraal Planbureau (CPB) op achteruit te gaan. Verder bleef de koopkrachtstijging van de huishoudens met de laagste inkomens volgens de genoemde ramingen achter bij de koopkracht van huishoudens met hoge inkomens.

Het kabinet treft daarom maatregelen om de koopkracht van de groepen die achter dreigden te blijven, te repareren. Het koopkrachtpakket bevat zowel intensiveringen in de uitgaven als lastenmaatregelen. Fiscale maatregelen in het koopkrachtpakket zijn de verhoging (na indexatie) van de ouderenkorting met € 115 (€ 187 miljoen) en ter dekking van het pakket een verlaging (na indexatie) van de algemene heffingskorting en de alleenstaande ouderenkorting met respectievelijk € 8 en € 19 (€ 75 miljoen en € 20 miljoen). Naast de opgenomen maatregelen in het pakket Belastingplan 2018 bevat het koopkrachtpakket een verhoging van de zorgtoeslag, temporisering van de verlaging van de bijstand, een verhoging van het kindgebonden budget en een verlaging van de inkomensondersteuning AOW. Met deze maatregelen wordt de koopkracht van Nederlandse huishoudens versterkt. Met name de koopkracht van uitkeringsgerechtigden en gepensioneerden wordt versterkt, zodat elke groep er in doorsnee op vooruitgaat in 2018.

Aanpak ontwijking en misbruik

De aanpak van belastingontwijking en -ontduiking vraagt om voortdurende aandacht. Ook het pakket Belastingplan 2018 bevat daarom weer voorstellen die passen in het kabinetsbeleid van de afgelopen jaren om belastingontwijking actief en in internationale samenwerking aan te pakken. Daarnaast stelt het kabinet een aantal specifieke antimisbruikmaatregelen voor.

Het kabinet wil de zogenoemde inkeerregeling volledig afschaffen. Dit betekent dat belastingplichtigen die vermogen of inkomen verzwijgen, niet meer weggomen zonder vergrijpboete, ook al geven ze het binnen twee jaar alsnog aan. Daarnaast worden maatregelen genomen tegen de mogelijkheid tot estateplanning via de huwelijksvoorwaarden. Verder wil het kabinet er een einde aan maken dat het aantekenen van verzet automatisch een schorsende werking heeft in fiscale zaken. Dit om onnodig hoge kosten voor de Belastingdienst te voorkomen en oneigenlijk gebruik te bestrijden.

2. Samenstelling pakket Belastingplan 2018

Het pakket Belastingplan bestaat ook dit jaar uit verschillende wetsvoorstellen. In het wetsvoorstel Belastingplan 2018 zijn maatregelen opgenomen die per 1 januari 2018 budgettaire effect hebben, zoals maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers. De andere wetsvoorstellen uit het pakket Belastingplan 2018 zijn het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 (OFM 2018), het wetsvoorstel Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling en het wetsvoorstel Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling.

In het wetsvoorstel OFM 2018 zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud van het fiscale stelsel en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn of die geen budgettaire gevolgen hebben.

Het wetsvoorstel Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling betreft een maatregel die is genoemd als een beleidswijziging in de begroting van het Ministerie van Economische Zaken in 2016. In deze begroting wordt verwezen naar het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Agro-, visserij-, en voedselketens waaruit blijkt dat deze regeling onvoldoende bijdraagt aan de beleidsdoelen.¹

Het wetsvoorstel Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling bevat maatregelen die zowel een aanscherping als een versoepeling in de dividendbelasting inhouden. Dividendbelasting wordt geheven van, kort gezegd, degenen die gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen in, winstbewijzen van en hybride leningen aan – met name – in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen. De groep belastingplichtigen wordt uitgebreid met gerechtigden tot de opbrengst uit hoofde van kwalificerende lidmaatschapsrechten in in Nederland gevestigde houdstercoöperaties. Daarnaast kent de dividendbelasting een inhoudingsvrijstelling in deelnemingsverhoudingen. Kort gezegd mag in nationale verhoudingen inhouding van dividendbelasting achterwege blijven in deelnemingsrelaties waarbinnen dividenden bij de ontvanger onder de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting vallen. De inhoudingsvrijstelling geldt ook voor situaties binnen de Europese Unie (EU) en de Europese Economische Ruimte (EER). Voorgesteld wordt de inhoudingsvrijstelling uit te breiden richting derde landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een dividendbepaling. Deze uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling gaat gepaard met een wijziging en tegelijkertijd aanscherping van de huidige nationale antimisbruikbepalingen in de dividend- en vennootschapsbelasting.

Het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel OFM 2018 zijn aan te merken als inhoudelijke verzamelwetsvoorstellen. De wetsvoorstellen voldoen aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving.² Bij het onderhavige wetsvoorstel is sprake van budgettaire samenhang. De opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen. Bij het wetsvoorstel OFM 2018 is sprake van uitvoeringstechnische samenhang, waarbij voor de doelgroep of de Belastingdienst – voor zover mogelijk – gelijktijdige invoering op 1 januari 2018 gewenst is. De onderdelen van de verschillende wetsvoorstellen zijn niet van een omvang of complexiteit dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd zou zijn.

¹ Kamerstukken II 2015/16, 30 991, nr. 25.

² Kamerstukken I 2010/11, 32 500 VI, nr. M.

3. Opzet algemeen deel

De paragrafen in het algemeen deel van deze memorie zijn per wet gerangschikt. Vanaf paragraaf 4 wordt een toelichting gegeven op de in het wetsvoorstel Belastingplan 2018 opgenomen maatregelen. Voor een nadere toelichting op de afzonderlijke maatregelen wordt tevens verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij dit wetsvoorstel. Aan het slot van het algemeen deel van deze memorie wordt in een aantal paragrafen achtereenvolgens ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, de gevolgen voor burgers en bedrijfsleven en het resultaat van advies en consultatie van dit wetsvoorstel.

4. Inkomensbeleid

De besluitvorming in augustus van dit jaar heeft geleid tot de volgende fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid: de maximale algemene heffingskorting wordt na indexatie met € 8 verlaagd waardoor deze in 2018 € 2.265 zal bedragen, het hoge bedrag van de ouderenkorting wordt na indexatie met € 115 verhoogd waardoor deze in 2018 € 1.418 zal bedragen en de alleenstaande ouderenkorting wordt na indexatie met € 19 verlaagd waardoor deze in 2018 € 423 zal bedragen.

De in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale maatregelen op het vlak van het inkomensbeleid zijn onderdeel van het totale lastenbeeld van het kabinet en komen tot uitdrukking in het koopkrachtbeeld. In de begroting van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt het koopkrachtbeeld voor 2018 weergegeven. In de hierna opgenomen tabel wordt voor de volledigheid een overzicht gegeven van de heffingskortingen, tarieven en schijven van de loon- en inkomstenbelasting in 2017 en 2018.

Tabel 1: Overzicht heffingskortingen, schijven en tarieven loon- en inkomstenbelasting en premie voor de volksverzekeringen

Heffingskortingen	2017	2018
Maximum algemene heffingskorting onder AOW-leeftijd	€ 2.254	€ 2.265
Maximum algemene heffingskorting boven AOW-leeftijd	€ 1.151	€ 1.157
Afbouwpercentage algemene heffingskorting	4,787%	4,683%
Minimum algemene heffingskorting	€ 0	€ 0
Maximum arbeidskorting	€ 3.223	€ 3.249
Afbouwpercentage arbeidskorting	3,6%	3,6%
Minimum arbeidskorting	€ 0	€ 0
Opbouwpercentage arbeidskorting	28,317%	28,067%
Maximum inkomensafhankelijke combinatiekorting	€ 2.778	€ 2.801
Jonggehandicaptenkorting	€ 722	€ 728
Ouderenkorting (lagere inkomens)	€ 1.292	€ 1.418
Ouderenkorting (hogere inkomens)	€ 71	€ 72
Alleenstaande ouderenkorting	€ 438	€ 423

Schijfgrenzen	2017	2018
Einde eerste schijf	€ 19.982	€ 20.142
Einde tweede schijf geboren voor 1 januari 1946	€ 34.130	€ 34.404
Einde tweede schijf geboren na 1 januari 1946	€ 33.791	€ 33.994
Einde derde schijf	€ 67.072	€ 68.507

Gecombineerde tarieven inkomstenbelasting/loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	2017	2018
Tarief eerste schijf onder AOW-leeftijd	36,55%	36,55%
Tarief eerste schijf boven AOW-leeftijd	18,65%	18,65%
Tarief tweede schijf onder AOW-leeftijd	40,80%	40,85%
Tarief tweede schijf boven AOW-leeftijd	22,90%	22,95%
Tarief derde schijf	40,80%	40,85%
Tarief vierde schijf	52,00%	51,95%

5. Inkomstenbelasting

Bij de behandeling van het Belastingplan 2017 is een amendement van het lid Aukje de Vries aangenomen over het uitoefenen van aandelen-opties die door innovatieve start-ups aan hun werknemers zijn verstrekt.⁴ Als dekking van de in dat amendement opgenomen maatregel is blijkens de toelichting op het amendement beoogd het percentage van de energie-investeringsaftrek (EIA) per 1 januari 2018 met 0,5 procentpunt te verlagen. Deze verlaging is destijds echter niet opgenomen in het amendement. Deze ommissie wordt in onderhavig wetsvoorstel hersteld.

6. Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen

De Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) hanteert voor het voor de draagkracht in aanmerking te nemen toetsingsinkomen een jaarsystematiek. Het toetsingsinkomen sluit namelijk aan bij het fiscale inkomen van de belanghebbende. Het fiscale inkomen is een jaarbedrag. Als er sprake is van partnerschap of medebewonerschap (dat laatste is alleen relevant voor huurtoeslag) wordt over de periode waarin sprake is van partnerschap of medebewonerschap één toeslag toegekend per huishouden op basis van de gezamenlijke toetsingsinkomens.

In het geval van vertrek van een partner of medebewoner in de loop van het jaar wordt het recht op de toeslag over de maanden waarin partnerschap of medebewonerschap heeft bestaan vastgesteld aan de hand van de jaarinkomens van de belanghebbende en de inmiddels vertrokken partner of medebewoner. Inkomensstijgingen van de voormalige partner of medebewoner na diens vertrek kunnen daardoor doorwerken in het recht op toeslag van de belanghebbende.

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 48.

De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (RvS) heeft vorig jaar in een tweetal uitspraken geoordeeld dat het meetellen van deze inkomensstijgingen strijd oplevert met het discriminatieverbod van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.⁵

Het kabinet stelt daarom voor om voor deze situaties een structurele voorziening in de Awir op te nemen. Tot 2012 bevatte de Awir al de mogelijkheid om voor deze situaties een afwijkend toetsingsinkomen te hanteren in de vorm van de zogenoemde 10%-regeling. Die regeling hield in dat de belanghebbende een verzoek kon doen bij de Belastingdienst/Toeslagen om bij de berekening van het toetsingsinkomen van de voormalige partner of medebewoner de inkomensstijging na diens vertrek deels buiten beschouwing te laten. In die gevallen werd het over de periode van partnerschap of medebewonerschap genoten loon van de partner of medebewoner tijdsevenredig herleid tot een jaarinkomen en werden winst uit een onderneming die na de beëindiging van het partnerschap was gestart en belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden die na beëindiging van het partnerschap waren gestart, buiten beschouwing gelaten. De regeling kon alleen worden toegepast als dat tot gevolg had dat het toetsingsinkomen ten minste 10% lager werd.

De 10%-regeling is per 1 januari 2012 geschrapt in het kader van vereenvoudiging. Het schrappen van de regeling was een van de aanbevelingen uit het IBO-rapport Vereenvoudiging Toeslagen uit 2009 omdat de regeling ingewikkeld was en er nauwelijks gebruik van werd gemaakt.⁶ De uitspraken van de RvS geven het kabinet aanleiding om de regeling toch weer in te voeren.

7. Vennootschapsbelasting

7.1. Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering

De Hoge Raad heeft op 21 april 2017 arrest gewezen over de toepassing van de renteaftrekbepierking gericht op het tegengaan van winstdrainage.⁷ Die renteaftrekbepierking beperkt de aftrekbaarheid van rente op schulden aan een verbonden lichaam voor zover die schulden verband houden met een zogenoemde besmette rechtshandeling. De bepaling is niet van toepassing op de aftrekbaarheid van rente op schulden aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden lichaam of met hem verbonden natuurlijk persoon (een derde). In het arrest heeft de Hoge Raad onder andere geoordeeld over een van de tegenbewijsregelingen van deze renteaftrekbepierking, namelijk de dubbele zakelijkheidstoets. Op basis van de dubbele zakelijkheidstoets vindt de renteaftrekbepierking geen toepassing indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan de schuld en de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De Hoge Raad oordeelde onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis dat de belastingplichtige heeft voldaan aan die tegenbewijsregeling, indien hij aannemelijk maakt dat een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde. Dat geldt op grond van het arrest dan ten aanzien van zowel de schuld als de daarmee verband houdende rechtshandeling. Van een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam maar in feite is verschuldigd aan

⁵ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 30 maart 2016, nr. 201504337/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:865, en Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 26 oktober 2016, nr. 201508912/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:2839.

⁶ Kamerstukken II 2009/10, 31 580, nr. 3.

⁷ HR 21 april 2017, nr. 16/03669, ECLI:NL:HR:2017:640.

een derde is sprake als een met de belastingplichtige verbonden lichaam⁸ de lening extern (bij een derde) aantrekt en onder nagenoeg vergelijkbare voorwaarden doorleent aan de belastingplichtige. De schuld is dan materieel verschuldigd aan een derde.

Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat ingeval de belastingplichtige aannemelijk maakt dat een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde, die belastingplichtige reeds daarmee heeft voldaan aan de dubbele zakelijkheidstoets. Dit komt niet overeen met de uitleg die in de uitvoeringspraktijk aan de, naar de mening van het kabinet, uit de wettekst blijkende dubbele zakelijkheidstoets is gegeven. In de uitvoeringspraktijk beoordeelde de Belastingdienst, ook in het geval de schuld in feite is verschuldigd aan een derde, de zakelijkheid van de rechtshandeling afzonderlijk.

Het kabinet stelt voor om nog explicieter in de wettekst tot uitdrukking te brengen dat ook in situaties dat een belastingplichtige aannemelijk heeft gemaakt dat een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde, de belastingplichtige tevens aannemelijk dient te maken dat aan de met die schuld gefinancierde rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Zonder wetswijziging komt een structurele derving voor de schatkist in beeld. Dit acht het kabinet ongewenst. Daarnaast bestaat de verwachting dat belastingplichtigen, al dan niet op termijn, potentieel aanspraak gaan maken op de tegenbewijsregeling in het geval van uiteindelijke derdenfinanciering van een onzakelijke rechtshandeling. De additionele budgettaire derving zou in dat geval naar verwachting enkele tientallen miljoenen euro's op jaarbasis belopen. De voorgestelde aanpassing voorkomt deze verwachte ongewenste effecten. Hierdoor wordt de uitleg en werkwijze zoals de Belastingdienst voorheen heeft gehanteerd bestendigd en wordt in de toekomst een structurele budgettaire derving voorkomen.

7.2. Uitvoering motie Van Vliet

Op 27 september 2016 is de motie Van Vliet met algemene stemmen aangenomen.⁹ De motie verzoekt het kabinet om dubbele verliesnemings bij de afwaardering van een vordering buiten een fiscale eenheid (voor de vennootschapsbelasting) maar binnen een concern onmogelijk te maken, met als uitgangspunt dat afwaardering van fiscale Vorderingen ten laste van de fiscale winst mogelijk blijft. In de brief van 28 oktober 2016¹⁰ en in de brief fiscale moties en toezeggingen van 30 maart 2017¹¹ heeft het kabinet al aangegeven hoe het aan deze motie uitvoering wil geven. Het kabinet stelt voor de reikwijdte van het artikel dat dubbele verliesnemings bij vorderingen via top- of tussenmaatschappijen voorkomt uit te breiden. Het artikel wordt hiermee van toepassing op alle schuldvorderingen op – binnen of buiten Nederland gevestigde – maatschappijen die tot hetzelfde concern behoren als de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Door de voorgestelde aanpassing kunnen verliezen op schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op een verbonden lichaam¹² niet (meer) in aftrek worden gebracht voor zover deze verband houden met

⁸ Hieronder kan ook een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon worden begrepen.

⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 14.

¹⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 17.

¹¹ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 79.

¹² Als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 waarbij er sprake is van een verbonden lichaam bij een belang van kort gezegd ten minste een derde deel.

verliezen die bij een andere maatschappij binnen die fiscale eenheid worden of zijn geleden. Een soortgelijke regeling ter voorkoming van dubbele verliesnemingen wordt met betrekking tot de liquidatieverliesregeling¹³ voorgesteld. De voorgestelde maatregel is voor de Belastingdienst complex om uit te voeren, maar de verwachting is dat de maatregel vooral een preventieve werking heeft en dat zich in de praktijk weinig gevallen van dubbele verliesnemingen zullen voordoen. Daarom is de maatregel ondanks zijn complexiteit uitvoerbaar.

8. Kansspelbelasting

Voorgesteld wordt het huidige tarief van 29% voor de kansspelbelasting tijdelijk te verhogen met 1,1%-punt tot 30,1%. Deze verhoging dient ter dekking van de derving die optreedt als gevolg van het uitstel van de inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel inzake kansspelen op afstand (KOA). Voorgesteld wordt het tarief weer terug te brengen naar 29% zodra zes kalendermaanden zijn verstreken vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel KOA.¹⁴ De genoemde termijn van zes kalendermaanden heeft de Kansspelautoriteit nodig voor de implementatie van de betreffende maatregelen. Naar verwachting treden de maatregelen uit het wetsvoorstel KOA met ingang van 1 juli 2018 in werking, in welk geval het tarief vanaf 1 januari 2019 weer 29% zal bedragen.

9. Omzetbelasting

9.1. Aanscherping definitie geneesmiddelen

Het kabinet stelt voor om de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) aan te scherpen door opname van de voorwaarde van een handelsvergunning zoals bedoeld in de Geneesmiddelenwet. Het doel van het verlaagde btw-tarief is om bepaalde bijzonder noodzakelijk geachte goederen, zoals geneesmiddelen, goedkoper en dus toegankelijker te maken voor de eindconsument. Voor een juiste afbakening van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen is aansluiting gezocht bij het begrip «geneesmiddel» in de Geneesmiddelenwet, omdat deze wet de kaders geeft voor de toelating, kwaliteit, werkzaamheid en risico's van geneesmiddelen. Een arrest van de Hoge Raad van 11 november 2016 heeft echter duidelijk gemaakt dat de huidige wettekst van de Wet OB 1968 leidt tot een niet-beoogde verruiming van de reikwijdte van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen.¹⁵ In dat arrest oordeelt de Hoge Raad dat bepaalde zonnebrandmiddelen met UVA- of UVB-filter en natriumfluoridehoudende tandpasta kwalificeren als geneesmiddel in de zin van de Wet OB 1968. Het arrest van de Hoge Raad leidt tot een niet-beoogde uitbreiding van de toepassing van het verlaagde btw-tarief, een budgettaire derving en complexe afbakenings- en uitvoeringsproblematiek. Dit kan alleen via een wetswijziging worden opgelost. Met de voorgestelde aanscherping in de Wet OB 1968 beoogt het kabinet de definitie van geneesmiddel voor de btw weer in overeenstemming te brengen met het doel van het verlaagde btw-tarief en de maatschappelijke opvatting over hetgeen een geneesmiddel is. Ook geeft de voorgestelde wettekst een duidelijke en uitvoerbare afbakening van geneesmiddelen ten opzichte van cosmetische, verzorgende en reini-

¹³ Artikel 13d van de Wet Vpb 1969.

¹⁴ Het bij koninklijke boodschap van 18 juli 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand (Kamerstukken 33 996).

¹⁵ HR 11 november 2016, nr. 15/03115, ECLI:NL:HR:2016:2557.

gende producten, waaronder tandpasta en zonnebrandmiddelen. De aanscherping leidt ertoe dat alleen producten onder het verlaagde btw-tarief zullen vallen, die na goedkeuring van de daartoe bevoegde autoriteiten als geneesmiddel in de handel mogen worden gebracht. De maatregel roept de niet-beoogde uitbreiding van de toepassing van het verlaagde btw-tarief een halt toe, dekt de door het arrest ontstane budgettaire derving en voorkomt potentiële derving door mogelijk onbedoelde uitbreiding van de toepassing van het verlaagde btw-tarief naar andere producten. Daarnaast vermindert de maatregel het risico op een steeds groter wordende afbakeningsproblematiek en complexiteit voor de uitvoering.

Probleem

Op dit moment hangt de kwalificatie als geneesmiddel voor de Wet OB 1968 niet af van de geregistreerde afgifte van een handelsvergunning of andere goedkeuring van de daartoe bevoegde autoriteiten om een product als geneesmiddel in de handel te brengen. Momenteel hangt de kwalificatie als geneesmiddel voor de Wet OB 1968 – in het kort gesteld – af van de toediening, aanwending of presentatie als geneesmiddel. Een product kwalificeert voor de Geneesmiddelenwet als geneesmiddel op basis van de presentatie aan het publiek (aandieningscriterium) of op basis van de werking van de stof in het menselijk lichaam (toedieningscriterium).¹⁶ Of wordt voldaan aan het aandieningscriterium of toedieningscriterium voor de Geneesmiddelenwet is door rechters al vaak beoordeeld.

Het doel van het aandienings- en toedieningscriterium in de Geneesmiddelenwet is de bescherming van de consument tegen niet werkzame of onveilige producten. Die bescherming wordt gerealiseerd door de verplichting om voorafgaand aan het in de handel brengen van een als geneesmiddel kwalificerend product een handelsvergunning aan te vragen bij het College ter beoordeling van geneesmiddelen (CBG) of bij het Europees Geneesmiddelenbureau (EMA). Uitsluitend geneesmiddelen met een handelsvergunning van het CBG of communautaire handelsvergunning van het EMA, dan wel geneesmiddelen die behoren tot de categorie die in de Geneesmiddelenwet expliciet zijn vrijgesteld van het hebben van een handelsvergunning, mogen in Nederland als geneesmiddel in de handel worden gebracht. Om een handelsvergunning te verkrijgen, is vereist dat het product de geclaimde therapeutische of profylactische werking met betrekking tot ziekten heeft. Alleen het voldoen aan het aandieningscriterium is voor producten die claimen een geneesmiddel te zijn niet voldoende. Dergelijke producten voeren dan in feite ten onrechte een medische claim, wat bij handhaving kan leiden tot de verplichting om de presentatie van het product aan te passen of het verwijderen van het product uit de handel. Doordat in de huidige definitie voor geneesmiddelen in de Wet OB 1968 de handelsvergunning of expliciete vrijstelling daarvan geen vereiste is, kunnen producten voor de btw een geneesmiddel zijn, terwijl ze niet als zodanig in de handel zijn toegelaten of geregistreerd.

Met name de toetsing aan het aandieningscriterium vereist een feitelijke beoordeling van de wijze van presentatie van producten op basis van niet-fiscale regelgeving om vast te stellen of het verlaagde btw-tarief wel of niet van toepassing is. Dit is voor belastingplichtigen en de Belastingdienst bijzonder complex en creëert een situatie van rechtsonzekerheid bij belastingplichtigen.

¹⁶ Onder andere HvJ EG 21 maart 1991, C-60/89 (Monteil en Samanni), ECLI:EU:C:1991:138.

Het onderscheid tussen toegestane gezondheidsclaims en medische claims is niet altijd makkelijk te maken. Het gevolg is dat producten op basis van hun presentatie als geneesmiddel kunnen delen in het verlaagde btw-tarief, terwijl ze vanuit het perspectief van de Geneesmiddelenwet en Europese regelgeving voor cosmetica, geneesmiddelen en medische hulpmiddelen evident niet als geneesmiddel in het handelsverkeer mogen worden gebracht en door de consument ook niet als geneesmiddel worden ervaren.¹⁷ Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over bepaalde tandpasta en zonnebrandmiddelen zijn door de detailhandel meer dan 1200 producten bij de Belastingdienst voorgelegd met de vraag of hierop het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen van toepassing is. Alle producten moeten door de Belastingdienst individueel getoetst worden aan het aandieningscriterium.

De directe btw-derving ten gevolge van het arrest van de Hoge Raad voor tandpasta en zonnebrandmiddelen bedraagt structureel € 30 miljoen. Op termijn kan de budgettaire derving groter worden, indien meerdere producten op basis van hun aandiening onder het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen komen te vallen. Daarbij kunnen de belangen en de gewenste btw-behandeling van de detailhandelaar afwijken van die van de fabrikant. Bepaalde fabrikanten hebben naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad het kabinet op de hoogte gesteld van hun standpunt dat zij deze producten niet als geneesmiddel aanmerken. Op basis van de Geneesmiddelenwet en de afbakening met andere Europese regelgeving voor medische hulpmiddelen en cosmetica gaan deze fabrikanten er vanuit dat hun producten niet onderhevig zijn aan de reguleringswaarborgen van de Geneesmiddelenwet.

Maatregel

De eerdergenoemde effecten van de niet-beoogde ruimere reikwijdte als gevolg van het arrest van de Hoge Raad kunnen alleen via een wetswijziging teniet worden gedaan. Het kabinet wil de definitie van geneesmiddelen eenduidig afbakenen en meer in overeenstemming brengen met de op basis van de Geneesmiddelenwet als geneesmiddel erkende en geregistreerde producten met een handelsvergunning of expliciete vrijstelling daarvan. Dit is ook altijd de bedoeling geweest. De voorgestelde maatregel brengt de definitie voor de btw terug naar de maatschappelijke uitleg van het begrip «geneesmiddel» en geeft duidelijkheid aan de burger en het bedrijfsleven over de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Producten waarvoor een (parallel)handelsvergunning is afgegeven, worden ingeschreven in de Geneesmiddeleninformatiebank (de informatiebank).¹⁸ De als geneesmiddel kwalificerende producten zijn dus eenvoudig kenbaar voor alle betrokkenen via de openbare informatiebank, wat de noodzakelijke duidelijkheid biedt aan de belastingplichtigen en Belastingdienst over de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Het kabinet heeft gekozen voor de afbakening tot geneesmiddelen, omdat elke andere afbakening, net als de huidige wetgeving, zal leiden tot voortgaande discussie over de vraag wat wel en wat niet onder het verlaagde btw-tarief zou moeten vallen. Een duidelijke en kenbare afbakening, die bovendien is terug te voeren op een registratie, acht het kabinet daarom noodzakelijk.

¹⁷ Richtlijn 2001/83/EG van het Europees Parlement en de Raad van 6 november 2001 tot vaststelling van een communautair wetboek betreffende geneesmiddelen voor menselijk gebruik, Wet van 15 januari 1970, houdende regelen met betrekking tot medische hulpmiddelen, Stb. 1970, 53 en Verordening (EG) nr. 1223/2009 van het Europees Parlement en de Raad van 30 november 2009 betreffende cosmetische producten.

¹⁸ Te raadplegen op: <https://www.geneesmiddeleninformatiebank.nl/nl/>.

De BTW-richtlijn 2006 staat een verlaagd btw-tarief toe voor farmaceutische producten van een soort die gewoonlijk gebruikt wordt voor de gezondheidszorg, het voorkomen van ziekten of voor medische en veterinaire behandelingen.¹⁹ Het Hof van Justitie (HvJ EU) heeft eerder ook bevestigd dat het verlaagde btw-tarief alleen ziet op eindproducten die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt. Lidstaten zijn vrij om bepaalde van deze categorie producten onder het verlaagde tarief te brengen. Hierbij moet wel worden gewaarborgd dat gelijksoortige producten eenzelfde tariefsbehandeling krijgen. De Europese Commissie (EC) heeft in een gesprek over de uitkomst van dit arrest nog eens bevestigd dat lidstaten enige vrijheid hebben om te bepalen welke farmaceutische producten zij onder het verlaagde btw-tarief willen scharen. Daarbij is een duidelijke afbakening van belang. De enige duidelijke afbakening die niet tot discussie leidt over de reikwijdte, is om de toepassing van het verlaagde btw-tarief te beperken tot erkende geneesmiddelen die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt en die op basis van de Geneesmiddelenwet in de handel mogen worden gebracht. Door aansluiting te zoeken bij de geneesmiddelen met een handelsvergunning, die wordt afgegeven als het product de geclaimde therapeutische of profylactische werking met betrekking tot ziekten heeft, past Nederland het verlaagde tarief toe op bepaalde geneesmiddelen met dezelfde, onderscheidende werking en kenmerken. Een meer vergaande oplossing om het verschil in btw-behandeling tussen producten weg te nemen, is uniformering van het tarief. Verschillende lidstaten, zoals Duitsland, Denemarken, Oostenrijk en Finland, hanteren in zijn geheel geen verlaagd btw-tarief voor farmaceutische producten.

Gevolgen

Een aanpassing van de definitie van geneesmiddel voor de Wet OB 1968 met ingang van 1 januari 2018 heeft voor het overgrote deel van de producten, die op dit moment onder het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen vallen, geen gevolgen. Deze producten vallen ook onder de voorgestelde nieuwe definitie van «geneesmiddelen» en blijven onder het verlaagde btw-tarief vallen. Voor de meer dan 1200 bij de Belastingdienst ter beoordeling voorgelegde producten die een relatie vertonen met gezondheid, ontstaat direct zekerheid over het al dan niet toepassen van het verlaagde btw-tarief. Voor fabrikanten en detailhandel biedt de voorgestelde maatregel de noodzakelijke rechtszekerheid over het van toepassing zijnde btw-tarief. Fabrikanten hebben, zoals hiervoor al opgemerkt, naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad aangegeven niet te erkennen dat deze producten als geneesmiddel in de zin van de Geneesmiddelenwet aangemerkt kunnen worden. Voor de Belastingdienst is de maatregel een verlichting van de uitvoeringslast. De individuele toetsing of een product kwalificeert als geneesmiddel vindt namelijk niet (meer) plaats bij de Belastingdienst maar bij de daartoe bevoegde autoriteiten, bestaande uit de Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ), het CBG en de EMA. De maatregel repareert daarnaast de budgettaire derving die is ontstaan naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad inzake bepaalde zonnebrandmiddelen en tandpasta.

Sommige producten bevinden zich op de grens van het al dan niet kwalificeren als geneesmiddel voor de btw. Dit komt doordat een individueel product dat een relatie heeft met gezondheid, zoals sommige medische hulpmiddelen, cosmetica en overige gezondheidsproducten, vanwege de toepasselijke regelgeving niet eenvoudig onder een bepaalde

¹⁹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EU L 347 van 11 december 2006.

categorie is te brengen. Verder bevat de regelgeving voor medische hulpmiddelen, cosmetica en overige gezondheidsproducten ook geen duidelijk kenbare afbakening die past binnen de kaders van het verlaagde btw-tarief voor farmaceutische producten in de BTW-richtlijn 2006. De maatregel betekent ten opzichte van de huidige situatie een verduidelijking en eenduidige btw-behandeling voor deze groep producten. Deze producten zullen met ingang van 1 januari 2018 niet (meer) kwalificeren voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief, indien zij niet beschikken over een handelsvergunning als bedoeld in de Geneesmiddelenwet of expliciet daarvan zijn vrijgesteld. Wanneer zij in de informatiebank staan geregistreerd, geldt het verlaagde btw-tarief. Dit zal betekenen dat het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen niet (meer) kan worden toegepast bij cosmetische, reinigende en verzorgende producten en andere farmaceutische producten die verhandeld worden met een vergunning als medische hulpmiddelen. Voorbeelden van deze producten zijn sommige (baby)crème, mondwater, insectenspray en anti-roos shampoo, sommige middelen tegen aambeien, acne, blaasontsteking, brandend maagzuur, darmkrampjes, diarree, eczeem, hoesten, hoofdluis, kalknagel, keelpijn, littekens, vaginale (schimmel)infecties, verkoudheid, verstopte neus en wratten. Volgens de verstrekte informatie van brancheorganisatie Neprofarm en het bedrijfsleven, gaat het om ongeveer 16% van de totale hoeveelheid aan zelfzorgproducten. De overige 84% kwalificeert of kan kwalificeren als voedingsmiddel of als geneesmiddel, waarvoor een verlaagd btw-tarief geldt.

Advies en consultatie

Over het conceptvoorstel voor aanscherping van de definitie van geneesmiddelen in de omzetbelasting heeft op 16 juni 2017 overleg plaatsgevonden met VNO-NCW/MKB-Nederland, Detailhandel Nederland, Neprofarm, Koninklijke Ahold Delhaize, Unilever en de Nederlandse Cosmetica Vereniging. Daarnaast heeft het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR) een advies uitgebracht over het wetsvoorstel. Het advies van het ATR is ter harte genomen. De initiële en overige kosten voor de regeldruk voor ondernemers ten gevolge van de nieuwe regels zullen naar verwachting zeer gering zijn. Verder is het conceptvoorstel gedurende de periode 17 juli tot en met 14 augustus 2017 op internet geconsulteerd. Het doel van de internetconsultatie was om betrokkenen de gelegenheid te geven op de voorgenomen wijzigingen te reageren. De consultatie bood belanghebbenden ook de mogelijkheid informatie te delen die van belang kon zijn bij wijzigingen van de regeling in de aanloop naar de indiening bij de Tweede Kamer. Deze consultatie heeft 66 reacties opgeleverd. Daarvan zijn 38 op de website openbaar gemaakt. De reacties zijn afkomstig van een groot aantal brancheorganisaties en bedrijven, waaronder Neprofarm, VNO-NCW/MKB-Nederland, Vereniging Doorleverende Bereidingsapotheken, Nederlandse Vereniging voor Dermatologie en Venereologie, Koninklijke Nederlandse Maatschappij ter bevordering der Pharmacie, KWF Kankerbestrijding, Stichting Melanoom, Centraal Bureau Drogisterijbedrijven, BTW Plaza, Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs, Nederlandse brancheorganisatie voor Medische Technologie, Nederlandse Cosmetica Vereniging, Detailhandel Nederland, twee organisaties en een groot bedrijf uit de detailhandel die anoniem wensen te blijven. Daarnaast hebben vertegenwoordigers van individuele advieskantoren, individuele ondernemers en ook particulieren waardevolle reacties ingezonden. Het kabinet is alle respondenten erkentelijk voor hun reacties. Al deze reacties zijn bestudeerd en de argumenten zijn meegewogen bij het voorstel. Voor zover deze reacties openbaar zijn, wordt voor een integrale weergave van de betogen van de diverse respondenten verwezen naar de website www.internetconsultatie.nl.

Hierna wordt ingegaan op enkele aspecten die in de consultatie naar voren zijn gekomen.

Veel, maar niet alle organisaties hebben begrip voor de doelstelling van het wetsvoorstel dat ter consultatie heeft voorgelegen. Alle organisaties hebben echter bezwaren tegen de afbakening van het voorstel. De mate waarin zij problemen bij die afbakening signaleren verschilt en dus verschillen ook de voorgestelde oplossingen van deze organisaties. Zo waarschuwt bijvoorbeeld Neprofarm in zijn bijdrage voor de overkill die het wetsvoorstel heeft ten aanzien van bepaalde medische hulpmiddelen en stelt voor de definitie op dit punt aan te passen. Neprofarm stelt voor om medische hulpmiddelen die zijn samengesteld uit stoffen of combinaties van stoffen, in een farmaceutische toedieningsvorm in de handel worden gebracht en overeenkomstig artikel 7 van het Besluit medische hulpmiddelen voorzien zijn van een CE-markering ook onder de definitie van geneesmiddelen te brengen. Neprofarm betoogt daarbij dat die farmaceutische medische hulpmiddelen vaak dezelfde (therapeutische) toepassingsmogelijkheden hebben als (zelfzorg)geneesmiddelen en voor consumenten meestal onderling uitwisselbaar zijn met geneesmiddelen. Het voordeel van het voorstel van Neprofarm is dat medische hulpmiddelen met farmaceutische werking die vergelijkbaar zijn met geneesmiddelen dan onder zelfde btw-tarief worden gebracht. Juist deze groep producten viel voor het arrest van de Hoge Raad van 11 november 2016 ook al onder het verlaagde btw-tarief. Een nadeel van het voorstel van Neprofarm is dat daarmee het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen opnieuw niet in overeenstemming zal zijn met de Geneesmiddelenwet en niet beperkt wordt tot de als geneesmiddel erkende en geregistreerde producten. Hierdoor is sprake van nieuwe afbakeningsproblematiek en complexiteit voor de uitvoering. Medische hulpmiddelen zijn namelijk niet te categoriseren. Het voorstel van Neprofarm heeft steun gekregen van enkele andere organisaties. Andere organisaties stellen een ruimere of soms juist scherpere afbakening voor. Zo verzoekt de NOB het kabinet in overweging te nemen om naast de (parallel)handelsvergunning een limitatieve lijst van producten op te nemen als onderdeel van Tabel 1, post a.6, van de Wet OB 1968.

Het kabinet heeft het voorstel van Neprofarm en soortgelijke voorstellen die zien op de groep farmaceutische medische hulpmiddelen, serieus in overweging genomen. Uiteindelijk heeft het kabinet besloten om bij de duidelijke afbakening van geneesmiddelen met een handelsvergunning te blijven. In de niet-fiscale regelgeving op het terrein van medische hulpmiddelen is namelijk geen betere afbakening gevonden, die aansluit bij de doelstelling van het verlaagde btw-tarief voor farmaceutische producten als bedoeld in de BTW-richtlijn 2006. Dit betekent dat elke andere afbakening dan de nu voorgestelde aanscherping, net als de huidige regelgeving, leidt tot een individuele productbeoordeling op basis van niet-fiscale regelgeving, waarbij de beoordeling opnieuw moet worden gedaan door niet bevoegde autoriteiten (de Belastingdienst). Ook sluit een andere afbakening niet het risico uit dat bijvoorbeeld niet-kwalificerende cosmeticaproducten, vanwege vergelijkbare aard of werking van het product, ook een beroep zullen doen op toepassing van het verlaagde btw-tarief. Dit is voor het kabinet het doorslaggevende argument geweest om te kiezen voor de voorgestelde afbakening en de toepassing van het verlaagde btw-tarief te beperken tot erkende geneesmiddelen die rechtstreeks door de eindconsument kunnen worden gebruikt en die op basis van de Geneesmiddelenwet in de handel mogen worden gebracht.

Een aantal respondenten vragen zich af of met de introductie van een handelsvergunning, om zodoende geneesmiddelen af te bakenen die voor toepassing van het verlaagde btw-tarief in aanmerking komen, het rechtsbeginsel van fiscale neutraliteit niet wordt geschonden. Naar de mening van onder andere de NOB, het RB, BTW-PLAZA, VNO-NCW en NCV, zijn geneesmiddelen met een handelsvergunning en producten zonder handelsvergunning soortgelijke producten, die gezien vanuit de gemiddelde consument met elkaar concurreren. Terecht merken respondenten op dat het beginsel van de fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.²⁰ Uit Europese jurisprudentie blijkt echter dat bij de vraag of sprake is van soortgelijke goederen en diensten mede van belang is of de in geding zijnde goederen van elkaar kunnen worden onderscheiden.²¹ Reeds omdat geneesmiddelen met handelsvergunning kunnen worden onderscheiden van producten zonder handelsvergunning en er ook een onderscheid is in de (erkende) werking van het product, beschouwt het kabinet deze producten dan ook niet als soortgelijk aan elkaar, hetgeen een verschil in toepassing van het btw-tarief rechtvaardigt.

VNO-NCW/MKB Nederland en enkele andere organisaties betreuren het dat niet is gekozen voor een overgangsregeling. Naar de mening van het kabinet is het bedrijfsleven, door middel van deze consultatie maar ook op andere wijze, in een vroegtijdig stadium geïnformeerd over de ophanden zijnde wetswijziging. De wetswijziging brengt voor een groot deel de fiscale behandeling van geneesmiddelen en andere producten terug naar de periode voor het arrest van de Hoge Raad. Daarmee heeft het bedrijfsleven zich naar de mening van het kabinet tijdig kunnen voorbereiden op de wijziging. Ook het feit dat minder dan een jaar verstreken is sinds het arrest draagt daar aan bij. Tot slot zou een overgangsregeling gepaard gaan met budgettaire derving. Alles overwegend heeft het kabinet niet voor een dergelijke overgangsregeling gekozen.

Het RB heeft in de reactie op de internetconsultatie gewezen op de mogelijkheid dat een handelsvergunning kan worden geschorst, gewijzigd en ingetrokken. Het RB verzoekt om in de toelichting op het wetsvoorstel nader in te gaan op de btw-behandeling van producten in de situaties dat een handelsvergunning wordt gewijzigd of geschorst. Voor toepassing van het verlaagde btw-tarief wordt aangesloten bij het beschikken over een handelsvergunning. Bij wijziging van een handelsvergunning blijft het product over een handelsvergunning beschikken. Dit heeft geen nader gevolg voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Een houder van een handelsvergunning kan om verschillende redenen besluiten om een inschrijving in te laten trekken. Ook het CBG kan de handelsvergunning van een geneesmiddel schorsen of intrekken als de balans werkzaamheid/risico's negatief is. Dit betekent dat het geneesmiddel in het belang van de volksgezondheid niet langer op de markt mag zijn. Het intrekken van een handelsvergunning leidt evident tot het niet langer kunnen toepassen van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen. Immers, deze producten beschikken vanaf moment van intrekking niet langer over een handelsvergunning. Tijdens een schorsing van de handelsvergunning is het verboden om het geneesmiddel in de handel te brengen. Voor zover een geschorst geneesmiddel zich al in het handelskanaal bevindt, ligt de handel bij schorsing stil. Omdat het product zich gedurende de tijdelijke schorsing uit de handel is en dus geen btw-belastbare transactie plaatsvinden, zal het belang van de btw-behandeling van geschorste

²⁰ HvJ EU 9 maart 2017, C-573/15 (Oxycure Belgium), ECLI:EU:C:2017:189.

²¹ HvJ EU 3 mei 2001, C-481/98 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2001:237 en Hof van Justitie 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2010:253.

producten irrelevant zijn. Een schorsing zal daarom niet leiden tot een tariefswijziging in de btw. Wordt de handelsvergunning na de tijdelijke schorsing worden voortgezet, dan geldt het verlaagde btw-tarief. Wordt de handelsvergunning na de tijdelijke schorsing worden ingetrokken, dan geldt het algemene btw-tarief.

Het RB merkt in de reactie op dat de Geneesmiddelenwet ook de mogelijkheid biedt om een voorwaardelijke handelsvergunning ingevolge artikel 45b van de Geneesmiddelenwet te verlenen. De RB verzoekt om in de toelichting uitdrukkelijk in te gaan op deze vorm van een handelsvergunning. In het wetsvoorstel wordt beschreven dat er een handelsvergunning moet zijn verleend. Ook een voorwaardelijke handelsvergunning is een handelsvergunning die wordt geregistreerd in de informatiebank. Het verschil met een reguliere vergunning is alleen dat de vergunninghouder de aanvullende opdracht heeft om nog aanvullende studies te doen op het gebied van veiligheid of werkzaamheid. Voor de volledigheid merkt het kabinet op dat bovenstaande bijvoorbeeld ook geldt voor handelsvergunningen die ingevolge artikel 52 van de Geneesmiddelenwet om volksgezondheidsredenen is verleend.

De NOB merkt op dat in de concepttekst van Tabel I, post a.6, van de Wet OB 1968 wordt gerefereerd naar de definitie van «geneesmiddel» als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b van de Geneesmiddelenwet. De Orde neemt hierbij aan dat artikel 1, eerste lid, onderdeel b1 van de Geneesmiddelenwet hier tevens onder valt. Op het eerste gezicht lijkt het of de «geneesmiddelen voor geavanceerde therapie», die in artikel 1, eerste lid, onderdeel b1, van de Geneesmiddelenwet staan genoemd, niet zouden delen in het verlaagde tarief. De groep «geneesmiddelen voor geavanceerde therapie» is echter een deelverzameling van de groep «geneesmiddelen». Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor een «immunologisch geneesmiddel» en «geneesmiddel voor onderzoek», die in de onderdelen c en d van artikel 1, eerste lid, van de Geneesmiddelenwet staan genoemd. Overal waar het woord «geneesmiddel» wordt gebruikt in de Geneesmiddelenwet moet worden begrepen als «geneesmiddelen» als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van die wet. Deze lezing wordt nog eens bevestigd door het feit dat de «geneesmiddelen voor geavanceerde therapie» vallen onder de uitzondering van de verplichting tot het hebben van een handelsvergunning (artikel 40, derde lid, onderdeel d, van de Geneesmiddelenwet) voor het in de handel brengen van geneesmiddelen (artikel 40, eerste lid, van de Geneesmiddelenwet).

De NOB verneemt graag de gevolgen voor de btw-behandeling, wanneer een handelsvergunning na aanvraag ingevolge artikel 40, derde lid, onderdeel f, van de Geneesmiddelenwet uiteindelijk niet wordt verleend. Artikel 40, derde lid, onderdeel f, van de Geneesmiddelenwet is een van de expliciete uitzonderingen voor het hebben van een handelsvergunning, waarvoor het verlaagde btw-tarief ook blijft gelden. Deze uitzondering ziet op een geneesmiddel waarvoor een aanvraag om een handelsvergunning bij het Bureau is ingediend of waarmee nog klinische proeven gaande zijn en dat overeenkomstig bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden beschikbaar is gesteld voor gebruik in schrijnende gevallen als bedoeld in artikel 83 van Verordening 726/2004.²² De geneesmiddelen genoemd in artikel 40, derde lid, onderdeel f, van de Geneesmiddelenwet zijn (nog) niet geregistreerd geneesmiddelen die in schrijnende gevallen met toestemming van het CBG in de handel mogen worden gebracht. Hierbij

²² Verordening (EG) Nr. 726/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van communautaire procedures voor het verlenen van vergunningen en het toezicht op geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik en tot oprichting van een Europees Geneesmiddelenbureau (Pb EU 2004, L136).

moet voldaan zijn aan strikte eisen, die gesteld zijn in de vermelde ministeriële regeling van het artikel. Alle producten die zijn goedgekeurd voor deze uitzondering staan genoemd in een «Overzicht van goedgekeurde compassionate use programma's».²³ In het geval voor deze specifieke producten uiteindelijk geen handelsvergunning als geneesmiddel wordt afgegeven, zal vanaf het moment dat de producten niet meer als geneesmiddel in de handel mag worden gebracht het verlaagde btw-tarief niet meer gelden.

De NOB ziet daarnaast graag bevestigd dat het verlaagde btw-tarief blijft gelden voor homeopathische geneesmiddelen met een handelsvergunning en geregistreerde kruidengeneesmiddelen. De door het CBG voor Nederland toegelaten geneesmiddelen zijn voorzien van een registratienummer. Voor de reguliere geneesmiddelen is dit een RVG-nummer, voor homeopathische geneesmiddelen is dit een RVH-nummer. In de Regeling Geneesmiddelenwet is aangegeven aan welke voorwaarden (ten aanzien van aanduiding en dergelijke) homeopathische geneesmiddelen moeten voldoen.²⁴

9.2. Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen

De lidstaten van de EU zijn op grond van de BTW-richtlijn 2006 verplicht een vrijstelling van btw toe te passen voor onder meer de levering van schepen die op de zogenoemde volle zee worden gebruikt voor passagiersvervoer tegen betaling, vrachtvervoer, visserij en dergelijke. De vrijstelling geldt ook voor de bevoorrading van die schepen en voor een groot aantal diensten met betrekking tot die schepen en de voorwerpen die met de schepen vast verbonden zijn of voor hun exploitatie dienen. Bij die diensten kan worden gedacht aan onder meer de verbouwing, de reparatie of het onderhoud van de schepen en de reparatie of het onderhoud van de voorwerpen die met de schepen vast verbonden zijn.

In Nederland zijn de bedoelde vrijstellingen vormgegeven door een btw-nultarief. De EC heeft Nederland aangesproken op de redactie van dit nultarief in de Wet OB 1968. Volgens de EC is de bepaling in de Wet OB 1968 te ruim geformuleerd. In de huidige formulering is de vrijstelling gekoppeld aan zogenoemde zeeschepen, zonder dat daarbij de eis is gesteld dat die zeeschepen ook daadwerkelijk worden gebruikt voor de vaart op volle zee. De EC wijst in dit verband op een arrest van het HvJ EU waarbij het belang van de eis is onderstreept.²⁵ Het kabinet onderschrijft deze opvatting en stelt, ook omdat een inbreukprocedure anders onvermijdelijk is, voor de bewoordingen van de desbetreffende bepalingen in de Wet OB 1968 nader af te stemmen op die van de BTW-richtlijn 2006.

Inhoudelijk zijn de gevolgen van deze wijziging voor de scheepvaart beperkt. In de gevallen waarin een zeeschip niet voor commerciële doeleinden zal worden gebruikt voor de vaart op volle zee, geldt bij de levering van dat zeeschip het algemene tarief van 21%, in plaats van het nultarief. Wanneer een dergelijk schip door een ondernemer wordt geëxploiteerd ten behoeve van met btw belaste prestaties, zoals het verstrekken van hotel- en restaurantdiensten, kan de ondernemer de btw als voorbelasting in aftrek brengen. Alleen wanneer een zeeschip wordt gebruikt door een persoon die geen ondernemer is in de zin van de Wet

²³ Een Overzicht van goedgekeurde compassionate use programma's is te raadplegen op: <https://www.cbg-meb.nl/documenten/publicaties/2017/01/01/compassionate-use-programmas>.

²⁴ Stcrt. 29 juni 2007, nr. 123.

²⁵ HvJ EU, 21 maart 2013, nr. C-197/12 (Commissie tegen Frankrijk), ECLI:EU:C:2013:202.

OB 1968, dan wel wordt gebruikt door een ondernemer voor bij die wet vrijgestelde prestaties, blijft in de nieuwe situatie de btw ter zake van de aankoop op het schip drukken. In dit verband nemen ondernemers die veerdiensten verrichten tussen de Waddeneilanden en het vasteland een bijzondere positie in. Bij de aankoop van de veerboten, de benodigde brandstoffen en diensten zoals onderhoud en reparatie wordt hen straks het algemene btw-tarief in rekening gebracht. Die btw is alleen aftrekbaar als voorbelasting wanneer zij ter zake van hun passagiersvervoer btw in rekening brengen. Deze ondernemers mogen nu, door een overgangsregeling, kiezen tussen vrijgesteld personenvervoer zonder aftrek van voorbelasting (toegestane regeling), en personenvervoer belast naar het verlaagde btw-tarief met aftrek van voorbelasting (wettelijke regeling). Met de inwerkingtreding van deze maatregel is het onvermijdbaar dat een keuze voor vrijstelling voor bedoelde ondernemers minder aantrekkelijk wordt.

Tot slot kan de aanpassing van de Wet OB 1968 ook gevolgen hebben voor de commercieel geëxploiteerde jachten, de zogenoemde Commercial Cruising Vessels (CCV's), wanneer deze schepen niet geheel of nagenoeg geheel worden gebruikt voor commerciële doeleinden voor de vaart op volle zee.

Vormgeving tariefbepalingen luchtvaartuigen

Bij deze aanpassing van de Wet OB 1968 wordt ook een nieuwe opbouw voorgesteld voor de in de BTW-richtlijn 2006 opgenomen vrijstelling van btw voor de levering van goederen voor de bevoorrading van de luchtvaartuigen welke worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toeleggen.²⁶ Hetzelfde geldt voor de vrijstelling voor onder meer de levering, de verbouwing, de reparatie en de bevrachting van bedoelde luchtvaartuigen, de levering, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met die luchtvaartuigen vast verbonden zijn en voor bepaalde andere diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de hiervoor bedoelde luchtvaartuigen en hun lading worden verricht. Deze aanpassingen brengen de opbouw van deze bepalingen meer in overeenstemming met die van de tariefbepalingen voor zeeschepen en hebben geen materiële gevolgen.

10. Belasting van personenauto's en motorrijwielen

Naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad stelt het kabinet voor in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) te regelen dat in bepaalde situaties in plaats van de forfaitaire afschrijvingstabel mag worden uitgegaan van de werkelijke waardevermindering. Uit het arrest van de Hoge Raad van 13 mei 2016 volgt dat de voorgeschreven afschrijvingsmethodiek bij de aanvankelijk vrijgestelde bestelauto van een ondernemer strijdig is met het Europese recht (EU-recht).²⁷ In die zaak ging het om een gebruikte bestelauto die door een ondernemer vanuit Duitsland werd geïmporteerd naar Nederland. Ten aanzien van de bestelauto werd de BPM-vrijstelling voor ondernemers toegepast. De bestelauto werd vervolgens binnen vijf jaar na eerste ingebruikneming verkocht aan een particulier. Hierdoor voldeed de ondernemer niet meer aan alle voorwaarden en was hij alsnog een bedrag aan belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) verschuldigd, verminderd met een afschrijving. Op basis van de Wet BPM 1992 moet die vermindering worden bepaald aan de hand van de

²⁶ Artikel 148 van BTW-richtlijn 2006.

²⁷ HR 13 mei 2016, nr. 14/04039, ECLI:NL:HR:2016:832.

forfaitaire afschrijvingstabel. De belastingplichtige was echter van mening dat de vermindering ook kon worden bepaald aan de hand van de werkelijke waardevermindering van de bestelauto. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat op het moment van het verschuldigd worden van de BPM de wetgeving buiten toepassing moet blijven indien en voor zover de toepassing ervan leidt tot een heffing die hoger is dan het bedrag aan BPM dat is begrepen in de waarde van vergelijkbare bestelauto's die zich op het moment van het verschuldigd worden van de belasting in het binnenland bevinden. De belastingplichtige mag er daarom voor kiezen het verschuldigde bedrag aan BPM te berekenen naar de werkelijke waarde van de bestelauto op het moment waarop niet langer aan de vrijstellingsvoorwaarden wordt voldaan.

De gedachte die ten grondslag ligt aan het EU-recht is dat op vanuit andere lidstaten overgebrachte goederen op geen enkele manier een zwaardere last mag drukken (of komen te drukken) dan op in het binnenlandse verkeer aanwezige goederen. In lijn met het arrest maakt het kabinet het daarom mogelijk dat de afschrijving in dergelijke situaties ook kan worden bepaald aan de hand van de werkelijke waardevermindering, bijvoorbeeld aan de hand van een koerslijst of in geval van een schadeauto aan de hand van een taxatierapport.

Het arrest heeft ook doorwerking naar de situatie waarin sprake is van een ombouw van een bestelauto tot een personenauto waardoor verschuldigdheid van BPM ontstaat. Deze situatie was aan de orde in de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 27 januari 2017.²⁸ Het Hof heeft over de situatie van een bestelauto die nieuw en ongebruikt Nederland is binnengebracht en waarvan na enige jaren van gebruik BPM wordt geheven, geoordeeld dat deze situatie in juridische zin vergelijkbaar is met de situatie van het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad. In beide situaties was sprake van het op een later moment verschuldigd worden van de BPM dan het moment van eerste registratie. Volgens dat Gerechtshof vloeit uit het EU-recht voort dat de belastingplichtige het recht heeft om – als dat voor hem gunstiger is – van de forfaitaire afschrijvingstabel af te wijken en de afschrijving te baseren op de werkelijke waarde van de auto. In navolging van deze jurisprudentie stelt het kabinet dan ook voor toe te staan dat de afschrijving ook in ombouw-situaties kan worden bepaald aan de hand van de werkelijke waarde. Over deze maatregel heeft overleg plaatsgevonden met RAI Vereniging, Bovag en VNA Lease.

11. Belastingen op milieugrondslag

11.1. Heffing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland

Het kabinet doet een voorstel voor een heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland. De afvalstoffenbelasting voor stortafval werd per 1 januari 2012 afgeschaft, per 1 april 2014 heringevoerd en per 1 januari 2015 uitgebreid tot in Nederland ontstane afvalstoffen die worden verbrand (Belastingplan 2015). Bij die verbreding heeft de Tweede Kamer bij amendement ook in Nederland ontstane afvalstoffen die naar het buitenland worden overgebracht om daar te worden verbrand in de heffing van de afvalstoffenbelasting betrokken.

De destijds gekozen vormgeving van deze zogenoemde exportheffing bleek Europeesrechtelijk niet houdbaar en kon ook niet op een handhaafbare manier worden gerepareerd via een vrijstellingsregeling. Het tarief van de heffing bij overbrenging van afvalstoffen is daarom met

²⁸ Gerechtshof Den Haag 27 januari 2017, nr. BK 14/01514, ECLI:NL:GHDHA:2017:291.

terugwerkende kracht op nul gesteld. Een gezamenlijke werkgroep van de afvalsector en betrokken instanties heeft vervolgens de mogelijkheid onderzocht van een dergelijke heffing die zowel Europeesrechtelijk houdbaar als handhaafbaar is. De rapportage van de werkgroep is bij brief van 19 mei 2017 naar de Eerste en Tweede Kamer gestuurd.²⁹ De conclusie van de werkgroep luidt dat een Europeesrechtelijk houdbare en handhaafbare heffing bij overbrenging van afvalstoffen onder bepaalde voorwaarden mogelijk is. In die opzet ligt de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de heffing bij twee uitvoerende instanties, de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) en de Belastingdienst, ieder voor het eigen deel.

Voorstel

Voor de door de werkgroep voorgestelde opzet wordt nu de wettelijke basis gelegd in het Belastingplan 2018. Kern van de aanpassing van de heffing is dat het belastbare feit bij verwerking buiten Nederland van afval dat in Nederland is ontstaan, zodanig wordt gerepareerd dat de grondslag en de maatstaf van heffing de facto overeenkomen met de grondslag en maatstaf van heffing bij verwerking in Nederland zelf. Al het in Nederland ontstane afval wordt bij gelijke verwerkingswijze op gelijke wijze belast, ongeacht of die verwerking binnen of buiten Nederland plaatsvindt. Het tarief voor storten of verbranden van afvalstoffen uit Nederland in het buitenland wordt gelijk aan het tarief voor storten of verbranden in Nederland. Evenals bij de heffing bij verwijdering in Nederland, waar de afvalstoffen die aan een inrichting worden afgegeven in beginsel voor het volledige gewicht in de heffing worden betrokken, zal ook bij verwijdering van de afvalstoffen in het buitenland in beginsel het volledige gewicht van de overgebrachte afvalstoffen in de heffing worden betrokken. Eveneens naar analogie van de heffing voor afvalstoffen die in Nederland worden verwerkt zal daarbij een lager belastingbedrag verschuldigd zijn wanneer de afvalstoffen niet voor het volledige gewicht worden gestort of verbrand of anderszins niet in de heffing worden betrokken. Dit laatste kan bijvoorbeeld het geval zijn als een deel van de afvalstoffen wordt gerecycled of anderszins nuttig wordt toegepast, of als een vrijstelling van toepassing is. Voor afvalstoffen die in Nederland op deze manier worden verwerkt, wordt immers evenmin afvalstoffenbelasting geheven. Verder blijven afvalstoffen die niet in Nederland zijn ontstaan bij overbrenging naar het buitenland buiten de heffing, zoals dat ook het geval is als deze afvalstoffen in Nederland worden verwijderd.

Heffing sluit aan bij kennisgevingsprocedure EVOA

De voorgestelde opzet sluit aan bij de kennisgevingsprocedure die in het kader van de EG-verordening overbrenging van afvalstoffen (EVOA) geldt.³⁰ In dat systeem wordt bij beschikking toestemming verleend tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland. Voordat de afvalstoffen grensoverschrijdend mogen worden vervoerd binnen de EU, moet ingevolge de EVOA degene die de afvalstoffen naar het buitenland wil overbrengen via een zogenoemde kennisgeving toestemming vragen aan de aangewezen milieuautoriteit van de betrokken landen. In Nederland is de bevoegde milieuautoriteit de Minister van Infrastructuur en Milieu, die deze bevoegdheid heeft gemandateerd aan de ILT. Uitgangspunt voor de aangepaste heffing bij de verwijdering van afvalstoffen in het buitenland blijft aansluiting bij aan de EVOA-procedure ontleende gegevens. Op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de inspecteur van

²⁹ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 81 en Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. Q.

³⁰ Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 1006, L 190).

de Belastingdienst bevoegd de gegevens die in dit kader aan de Minister van Infrastructuur en Milieu worden verstrekt op te vragen ter uitvoering van de belastingwet. Het gaat in de nieuwe opzet echter niet meer om de hoeveelheid afvalstoffen waarvoor de zogenoemde kennisgever een EVOA-vergunning heeft verkregen om deze naar het buitenland over te brengen. In de aangepaste heffing gaat het om de daadwerkelijk met toepassing van die EVOA-vergunning naar het buitenland overgebrachte hoeveelheden en de daadwerkelijk toegepaste verwerkingswijzen. Dit betekent ook dat bij overschrijding van de vergunde hoeveelheden de belasting mede over het meerdere verschuldigd is.

De naar het buitenland ter verwijdering overgebrachte afvalstoffen worden zoals gezegd in beginsel volledig in de heffing van afvalstoffenbelasting betrokken. In de situatie dat de overgebrachte hoeveelheid afvalstoffen in het buitenland volledig wordt gestort of verbrand en eventuele verbrandingsresiduen volledig worden gestort, geeft de kennisgever het gewicht van de in totaal met toepassing van dezelfde EVOA-vergunning overgebrachte hoeveelheid afvalstoffen aan voor de heffing van afvalstoffenbelasting. De aangifte baseert hij daarbij op een beschikking van de Minister van Infrastructuur en Milieu. Deze beschikking wordt afgegeven op zijn verzoek en bevat de in totaal op de EVOA-vergunning naar het buitenland overgebrachte hoeveelheid afvalstoffen. De buitenlandse verwerker geeft per transport de ontvangen hoeveelheden ingevolge de EVOA door aan de kennisgever en de ILT. Na verwerking van de ontvangen afvalstoffen geeft de buitenlandse verwerker per transport aan de kennisgever en de ILT ook een verklaring van verwerking af. Nadat de laatste verklaring van verwerking is ontvangen, of ontvangen had moeten zijn, verzoekt de kennisgever in de nieuwe opzet aan de ILT om de in totaal op een bepaalde EVOA-vergunning naar het buitenland overgebrachte hoeveelheid afvalstoffen om ze daar te laten verwijderen vast te stellen. Vervolgens geeft de ILT op dit verzoek een beschikking af. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur wordt nader uitgewerkt welke gegevens de kennisgever aan de ILT dient te verstrekken, en welke procedure daarbij moet worden gevolgd. Daarbij zal ook een formulier worden vastgesteld dat de kennisgever gebruikt voor zijn verzoek aan de ILT.

Op grond van de EVOA dienen lidstaten een milieuautoriteit aan te wijzen die verantwoordelijk is voor de uitvoering van deze verordening. In de Wet milieubeheer is hiervoor de Minister van Infrastructuur en Milieu aangewezen. De taken en bevoegdheden in dit kader zijn vervolgens gemandateerd aan de ILT. Omdat in dit voorstel een koppeling is gemaakt met de EVOA, zal de Minister van Infrastructuur en Milieu genoemde beschikking afgeven. Deze bevoegdheid zal nog gemandateerd worden aan de ILT. In de toelichting wordt daarom gesproken over de ILT.

Het kan echter ook voorkomen dat een deel van de overgebrachte afvalstoffen in het buitenland op een zodanige wijze is verwerkt dat bij vergelijkbare verwerking in Nederland geen of minder belasting zou zijn verschuldigd. In dat geval neemt de kennisgever ook voor de uit Nederland overgebrachte afvalstoffen dat lagere belastingbedrag in aanmerking in de aangifte voor de afvalstoffenbelasting. Daarbij baseert hij zich eveneens op een op zijn verzoek namens de Minister van Infrastructuur en Milieu door de ILT afgegeven beschikking. Die heeft dan niet alleen betrekking op de in totaal naar het buitenland overgebrachte hoeveelheden, maar ook op de door hem opgegeven verwerkingswijze en de hoeveelheden per verwerkingswijze van de overgebrachte afvalstoffen. De ILT kan bij de afhandeling van het verzoek om aanvullende gegevens vragen alvorens de beschikking af te geven. De beoordeling van de overgelegde gegevens vindt zijn neerslag in de beschikking van de ILT aan

de kennisgever. Anders dan de op Europees niveau geregelde EVOA-vergunning, die vooraf wordt afgegeven ten behoeve van het monitoren van grensoverschrijdende afvaltransporten, wordt deze nieuwe, nationale beschikking op verzoek van de belastingplichtige kennisgever dus achteraf door de ILT afgegeven ten behoeve van de nationale heffing van de afvalstoffenbelasting.

Uit het voorgaande volgt dat de kennisgever in alle gevallen een verzoek doet om een beschikking van de ILT, waarop vervolgens de aangifte voor de afvalstoffenbelasting wordt gebaseerd. Wanneer de afvalstoffen in het buitenland volledig zijn verwijderd – dat is: verbrand of gestort op een wijze die in Nederland leidt tot heffing van afvalstoffenbelasting – vermeldt de beschikking het totale gewicht van de overgebrachte afvalstoffen. Wanneer een deel van de afvalstoffen niet zodanig wordt verwijderd, vermeldt de beschikking daarnaast een specificatie per verwerkingswijze.

Controle, inning en boetebeleid

De administratieve controle van de aangifte, de inning en het boetebeleid vindt in de nieuwe opzet plaats door de Belastingdienst. De Belastingdienst maakt daarbij gebruik van de door de ILT beoordeelde gegevens omtrent de daadwerkelijke hoeveelheid met toepassing van een EVOA-vergunning uit Nederland overgebrachte afvalstoffen en, indien van toepassing, de daadwerkelijke verwerkingswijze en de hoeveelheden per verwerkingswijze van die afvalstoffen in het buitenland.

Een nadere invulling ten behoeve van de uitvoering zal worden vastgesteld bij algemene maatregel van bestuur op voordracht van de Minister van Financiën en de Minister van Infrastructuur en Milieu gezamenlijk. Het gaat dan concreet om regels omtrent de inhoud en de wijze van indiening van het verzoek van belastingplichtige aan de ILT om een beschikking als hiervoor bedoeld en de inhoud van de beschikking. De rolverdeling tussen de ILT en de Belastingdienst kan in deze regels ook tot uitdrukking komen.

Inwerkingtreding

De inwerkingtreding van de wetgeving vindt niet eerder plaats dan het moment waarop de Belastingdienst en de ILT de voorbereidingen voor de uitvoering gereed hebben, dekking is gevonden voor de eenmalige en structurele uitvoeringskosten die voor beide diensten samenhangen met de aangepaste heffing bij verwijdering buiten Nederland, en de nadere invulling van de uitvoeringsaspecten bij algemene maatregel van bestuur gestalte heeft gekregen. Daarom treedt de bijgestelde heffing in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip. Daarbij kan, afhankelijk van de termijn tussen publicatie van het inwerkingtredingsbesluit en de inwerkingtreding, een overgangsregeling worden getroffen voor afvalstoffen die na de inwerkingtreding naar het buitenland worden overgebracht met toepassing van een EVOA-beschikking die voor de inwerkingtreding is afgegeven. De ambitie is om in het voorjaar van 2018 de voorbereidingen voor invoering gereed te hebben. De voorgestelde wijziging in het Belastingplan 2018 legt daarvoor de basis.

Uitvoeringskosten ILT

De uitvoeringskosten die samenhangen met de heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland zijn mede afhankelijk van de nadere uitwerking van de voorgestelde regeling bij algemene maatregel van bestuur. Voordat de regeling in werking kan treden zullen deze uitvoeringskosten moeten worden gedekt.

Ter voorbereiding op de maatregel om ook afvalstoffen die buiten Nederland worden verwijderd in de afvalstoffenbelasting te betrekken heeft een werkgroep onderzoek gedaan naar de mogelijkheid van een dergelijke heffing. In de werkgroep waren vanuit de afvalsector de Vereniging Afvalbedrijven en de BRBS Recycling (Branchevereniging Breken en Sorteren) vertegenwoordigd. Van overheidszijde namen in de werkgroep deel het Ministerie van Financiën, het Ministerie van Infrastructuur en Milieu, de Belastingdienst, de ILT en Rijkswaterstaat. Van de werkzaamheden en bevindingen van de werkgroep is verslag gedaan in de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan beide Kamers van 19 mei 2017.³¹

11.2. Tijdelijke verhoging tarieven energiebelasting

In het Energieakkoord voor duurzame groei³² (Energieakkoord) is afgesproken de opbrengst van de energiebelasting met ingang van 2018 voor twee jaar te verhogen met € 200 miljoen (cumulatief € 400 miljoen). De opbrengst van deze tijdelijke verhoging biedt conform het Energieakkoord dekking voor de Stimuleringsregeling energieprestatie huursector. Die regeling draagt bij aan het energie-efficiënt maken van woningen in de gereguleerde huursector.

In het Energieakkoord is vastgelegd dat deze verhoging van de energiebelasting voor 50% neerslaat bij bedrijven en voor 50% bij huishoudens. Evenals bij de herintroductie van de vrijstelling in de kolenbelasting in het Belastingplan 2016 is ervoor gekozen de verhoging over beide groepen op een evenwichtige wijze te verdelen. Bij bedrijven is gekeken naar een evenwichtige verdeling over de bedrijven die met name aardgas gebruiken en de bedrijven die met name elektriciteit gebruiken. Daarbij is ervoor gekozen de lasten voor het bedrijfsleven zodanig te verdelen dat de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor aardgas doorloopt ongeveer gelijk is aan de lastenstijging van een bedrijf dat met zijn verbruik de eerste drie belastingschijven voor elektriciteit doorloopt.

Tegenover deze lastenverhoging staat een lastenverlaging in het Energieakkoord. De tarieven in de Wet opslag duurzame energie zijn namelijk als gevolg van afspraken uit het Energieakkoord naar beneden bijgesteld ten opzichte van het regeerakkoord van 2012. Per saldo is er uiteindelijk geen sprake van een lastenverhoging.

11.3. Uitbreiding stadsverwarmingsregeling

Het kabinet stelt voor om de zogenoemde stadsverwarmingsregeling in de energiebelasting uit te breiden naar installaties voor stadsverwarming die grotendeels gebruik maken van aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa. De stadsverwarmingsregeling regelt nu dat het degressieve tarief in de energiebelasting van toepassing is op het aardgas dat wordt gebruikt voor een installatie voor stadverwarming waarbij grotendeels gebruik wordt gemaakt van restwarmte. Zonder deze regeling zou dat aardgas worden belast tegen het tarief in de eerste schijf op aardgas (het blokverwarmingstarief). De regeling levert hierdoor een energiebelastingvoordeel op bij een aardgasverbruik dat in de hogere schijven valt, boven de 170.000 m³ per jaar. Hierdoor speelt het voordeel alleen een rol bij grotere installaties. Het gaat in de praktijk om aardgas

³¹ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 81 en Kamerstukken I 2016/17, 34 552, nr. Q.

³² <http://www.Energieakkoordser.nl/Energieakkoord.aspx>.

dat wordt verbruikt in hulpketels die deel uitmaken van de installatie voor stadsverwarming. Deze hulpketels vangen de piekvraag op en dienen als back-up.

Restwarmte is de warmte die vrijkomt of overblijft in een productie- of verwerkingsproces dat niet de opwekking van die warmte tot hoofddoel heeft. Dat kan bijvoorbeeld de warmte zijn die vrijkomt bij afvalverbranding, elektriciteitsopwekking of industriële processen. De warmte die wordt opgewekt met een warmtekrachtinstallatie (de gecombineerde opwekking van warmte en elektriciteit) wordt daardoor altijd aangemerkt als restwarmte. Warmte uit een installatie die alleen dient voor opwekking van warmte kwalificeert niet als restwarmte.

Door de afbakening via het begrip «restwarmte» vallen bepaalde installaties voor stadsverwarming die grotendeels gebruikmaken van alternatieve opties voor duurzame warmtevoorziening momenteel niet onder de stadsverwarmingsregeling. Dit terwijl die opties net als restwarmte een CO₂-besparing opleveren ten opzichte van de inzet van een HR-ketel. Het gaat dan bijvoorbeeld om een biomassa-installatie die alleen dient voor opwekking van warmte en waarvan de opgewekte warmte daardoor niet kwalificeert als restwarmte. De komende jaren zal in toenemende mate ingezet worden op verduurzaming van de warmtevoorziening, onder andere door installaties voor stadsverwarming waarbij naast of in plaats van restwarmte gebruik wordt gemaakt van warmte uit hernieuwbare energiebronnen. Het effect van de systematiek van de energiebelasting op bepaalde business cases blijkt dusdanig groot dat dergelijke duurzame projecten momenteel niet of slechts moeizaam van de grond komen. Het gaat hierbij om installaties voor stadsverwarming waarbij grotendeels gebruik wordt gemaakt van aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa, al dan niet in combinatie met restwarmte.

Het kabinet wil de geschetste belemmering voor de verduurzaming van de warmtevoorziening wegnemen. Daarmee geeft het kabinet uitvoering aan de motie van het lid Grashoff.³³ In die motie is de regering verzocht maatregelen te nemen zodat stadsverwarmingen bij omschakeling van gasgestookte ketels naar het gebruik van hernieuwbare energiebronnen niet geconfronteerd worden met een verhoging van energiebelasting. Het kabinet stelt daarom voor de stadsverwarmingsregeling uit te breiden naar installaties voor stadsverwarming die grotendeels gebruik maken van aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa. Hiermee regelt het kabinet dat het degressieve tarief van toepassing is op aardgas dat wordt verbruikt in de hulpketels die deel uitmaken van deze installaties. Het gebruik van aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa in een installatie voor stadsverwarming valt al buiten de heffing van de energiebelasting. De budgettaire derving als gevolg van de uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling wordt gedekt uit een verhoging van het tarief in de eerste schijf op aardgas.

Overigens heeft het kabinet eerst onderzocht of het mogelijk zou zijn de in de motie van het lid Grashoff geconstateerde belemmering weg te nemen door middel van een niet-fiscale oplossing. Het hoofddoel van het belastinginstrumentarium is immers het genereren van belastingopbrengsten en niet de stimulering van duurzame energieproductie. Daarom is ook een compensatie in de regeling Stimulering Duurzame Energieproductie+ (SDE+) onderzocht. De SDE+ subsidieert de onrendabele top van duurzaam opgewekte warmte. De interactie tussen de verschillende duurzame warmteopties en de systematiek van de energiebelasting is

³³ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 67.

echter dusdanig specifiek, dat deze moeilijk tot niet is te ondervangen in een generieke regeling als de SDE+. Daarom heeft het kabinet ervoor gekozen de motie van het lid Grashoff uit te voeren met de voorgestelde aanpassing in de energiebelasting.

Advies en consultatie

Over het voorstel tot uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling heeft overleg plaatsgevonden met partijen die zijn betrokken bij stadsverwarmingsprojecten met duurzame warmte. Dit betreft Eneco, Energie-Nederland, Ennatuurlijk, de Nederlandse Vereniging voor Duurzame Energie en Stadsverwarming Purmerend. Het overleg strekte ertoe om kennis te vergaren over de verschillende situaties van omschakeling van gasgestookte ketels naar het gebruik van hernieuwbare bronnen en de gevolgen daarvan voor de energiebelasting. Voorts is het overleg gebruikt om een reactie van partijen te ontvangen op de vormgeving van de beoogde maatregel. Dit om te voorkomen dat de beoogde maatregel leidt tot knelpunten in de praktijk.

12. Invorderingswet 1990

Het kabinet stelt voor om een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling voor pand- en hypotheekhouders en executanten te introduceren. De voorgestelde maatregel biedt, in de vorm van een aansprakelijkheidsbepaling, de mogelijkheid om de inning van omzetbelasting veilig te stellen die verschuldigd is bij leveringen van een verpande of verhypothekerde zaak of van een zaak waarop beslag is gelegd. Dergelijke leveringen worden hiermee voortaan op dit punt materieel hetzelfde behandeld als de leveringen die onder de verleggingsregeling vallen.³⁴

Probleem

Het hebben van een pand- of hypotheekrecht op een zaak betekent dat de pandhouder of de hypotheekhouder, het recht heeft om de verpande of verhypothekerde zaak te verkopen als de schuldenaar zijn verplichtingen niet nakomt. Hetzelfde geldt voor een executant. Dat is bijvoorbeeld een schuldeiser die op grond van een rechterlijk vonnis beslag heeft laten leggen op een zaak van de schuldenaar en vervolgens tot uitwinning daarvan overgaat.

In situaties zowel binnen als buiten faillissement mogen pand- of hypotheekhouders de zaak namens de betreffende schuldenaar (vaak een ondernemer) verkopen. Zij mogen hun zekerheidsrecht uitwinnen alsof er geen faillissement was³⁵. Executanten, die beschikken over een executoriale titel, kunnen eveneens een zaak door een gerechtsdeurwaarder laten verkopen en zich op de opbrengst verhalen. De opbrengst moeten zij afboeken op hun openstaande vordering. De opbrengst van een verkochte zaak omvat echter ook het gedeelte van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting³⁶. In de praktijk betekent dit dat de Belastingdienst doorgaans achterblijft met een onverhaalbare omzetbelastingsschuld bij de ondernemer wiens zaak wordt geleverd, aangezien de ondernemer die ófwel al failliet is, ófwel in betalingsproblemen verkeert, meestal niet in staat is de verschuldigde omzetbelasting te betalen. Juist de afgelopen jaren is dit bij een aantal grotere faillissementen het geval gebleken. Uit

³⁴ De verleggingsregeling is gebaseerd op artikel 12, vijfde lid, van de Wet OB 1968 en opgenomen in de artikelen 24b tot en met 24bb van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

³⁵ Dit is geregeld in artikel 57 van de Faillissementswet.

³⁶ HR 6 mei 1983, nr. 12 130, ECLI:NL:HR:1983:AW8883.

een analyse van de belastingjaren 2014–2016 blijkt dat voor leveringen binnen faillissementssituaties het gemiddelde bedrag aan misgelopen omzetbelasting op jaarbasis ongeveer € 10 miljoen betreft. Voor deze analyse is een selectie gemaakt op de branches groot- en detailhandel, aangezien met name in die branches sprake kan zijn van liquidatieverkoop van winkelvoorraden. De analyse richtte zich op btw-aangiften over feitelijk gerealiseerde omzet die na faillissementsdatum tot stand kwam, waarvoor nu nog een openstaande of oninbare omzetbelastingsschuld aanwezig is. Het verlies aan belastingopbrengsten kan nog iets groter zijn, aangezien ook in andere branches sporadisch liquidatieverkoop aan niet-ondernemers kunnen voorkomen. Daarnaast loopt de Belastingdienst ook inkomsten mis in situaties buiten of voorafgaand aan faillissement, wanneer de belastingsschuldige al in betalingsproblemen verkeert, maar er van faillissement (nog) geen sprake is. Voor zover in die situaties ook sprake is van verkopen ten behoeve van een pand- of hypotheekhouder of executant kan het bedrag aan misgelopen belasting nog iets hoger zijn. Het kabinet vindt het ongewenst dat de Belastingdienst omzetbelasting in de beschreven situaties misloopt en is van mening dat over een dergelijke levering aan omzetbelasting verschuldigde bedrag aan de Staat dient toe te komen. Met de voorgestelde wijziging wordt dit geregeld.

Verleggingsregeling

De wetgever heeft in 2007 met de uitbreiding van de verleggingsregeling een maatregel genomen om de inning van omzetbelasting in een aantal gevallen veilig te stellen. De verleggingsregeling bepaalt dat in situaties waarin die regeling van toepassing is niet de ondernemer die een belaste prestatie verricht de omzetbelasting moet voldoen, maar juist de ondernemer die de prestatie afneemt (koper). De koper mag vervolgens zijn eventueel terug te vragen omzetbelasting verrekenen met de door hem te betalen (verlegde) omzetbelasting. Als effect van de verleggingsregeling ontvangt de pand- of hypotheekhouder of executant in die situaties enkel de vergoeding voor de zaak zonder het bedrag aan verschuldigde omzetbelasting. De pand- of hypotheekhouder of executant kan zich in die gevallen dus niet verhalen op het bedrag aan omzetbelasting. De verleggingsregeling kan echter niet worden toegepast bij leveringen aan entiteiten die geen ondernemer zijn in de zin van de omzetbelasting en evenmin bij leveringen van roerende zaken op grond van een executoriale titel. Om ook bij leveringen waar de verleggingsregeling niet kan worden toegepast de inning van de omzetbelasting te waarborgen, wordt voorgesteld een nieuwe aansprakelijkheid te introduceren voor pand- en hypotheekhouders en executanten.

Voorgestelde maatregel

De voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling bepaalt dat de pandhouder, de hypotheekhouder en de executant die zich verhalen op de opbrengst van een zaak, aansprakelijk zijn voor het bedrag dat ter zake van de levering van die zaak aan omzetbelasting verschuldigd is. De plicht tot het betalen van de omzetbelasting blijft rusten op de belastingsschuldige wiens zaken worden geleverd. In het geval dat de belastingsschuldige niet betaalt mag de Belastingdienst echter voortaan de pand- of hypotheekhouder of executant die zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag aansprakelijk stellen voor het bedrag aan niet-betaalde omzetbelasting.

De nieuwe aansprakelijkheidsbepaling is zowel van toepassing op leveringen die binnen faillissement als op leveringen die buiten faillissement worden gedaan. Voor executanten geldt echter, anders dan voor pand- en hypotheekhouders, dat de gelegde beslagen vervallen zodra het

faillissement wordt uitgesproken. De aansprakelijkheidsbepaling zal dus niet gelden voor executanten binnen een faillissement. Binnen faillissement betreft het dus uitsluitend pand- en hypotheekhouders. In de praktijk gaat het met name over de (leeg)verkoop van resterende producten, waaronder alle voorraden. Op die zaken rust vaak een pandrecht van de kredietverlenende bank. Buiten faillissement gaat het in de praktijk vaak om pandhouders, hypotheekhouders en executanten die de verpande zaken namens hun klant (de pandgever) verkopen, of door die klant laten verkopen, op het moment dat die klant in betalingsmoeilikheden verkeert. De pandhouder, hypotheekhouder of executant verhaalt zich ter compensatie van zijn vordering in beide situaties op de volledige opbrengst van de zaak, dus inclusief omzetbelasting.

Gevolgen voorgestelde maatregel

De nieuwe aansprakelijkheidsbepaling zorgt ervoor dat pand- en hypotheekhouders en executanten die zich hebben verhaald op het gedeelte van de opbrengst dat betrekking heeft op de omzetbelasting dat gedeelte voortaan moeten afstaan aan de Belastingdienst ingeval die belastingschuldige niet zelf de omzetbelasting betaalt. De maatregel leidt voor de Belastingdienst tot een hogere inningsopbrengst.

13. Belastingwet BES

Het kabinet stelt voor de toepassing van de lagere tarieven van de algemene bestedingsbelasting (ABB) die van toepassing zijn in de openbare lichamen Saba en Sint Eustatius (de bovenwinden) met een jaar te verlengen, tot 1 januari 2019. Deze lagere tarieven zijn opgenomen in de Belastingwet BES en zijn lager dan de tarieven die van toepassing zijn op Bonaire. De reden voor deze tijdelijk lagere ABB-tarieven was de andere startpositie van de bovenwinden ten opzichte van Bonaire. Bonaire kende voorheen – soms hoge – invoerrechten en een omzetbelasting (OB) van 5%; een OB die ook van toepassing was bij invoer. Die invoerrechten en OB zijn vervallen bij de introductie van de ABB op Bonaire met een ABB-tarief van 8% voor de invoer van goederen. De bovenwinden kenden echter geen invoerrechten en hadden voor ondernemers alleen een belasting op bedrijfsomzetten van 3%. Daarom werd besloten dat op de bovenwinden tijdelijk lagere ABB-tarieven zouden gaan gelden. Aanvankelijk is in de Invoeringswet fiscaal stelsel BES vastgelegd dat deze lagere tarieven automatisch – na het verstrijken van een periode van vijf jaar – per 1 januari 2016 zouden komen te vervallen. In verband met de door de Evaluatiecommissie Caribisch Nederland uitgevoerde evaluatie, die ook het fiscale stelsel betrof, is de looptijd van het verlaagde ABB-tarief voor Sint Eustatius en Saba al tweemaal met een jaar verlengd. Het kabinet acht het ongewenst om vooruitlopend op eventueel in te voeren wijzigingen in het fiscale stelsel van Caribisch Nederland nu het ABB-tarief te verhogen. Het al dan niet structureel in de wet verankeren van het lagere ABB-tarief wordt overgelaten aan een volgend kabinet.

14. Budgettaire aspecten

Zoals vermeld in de inleiding bestaat het pakket Belastingplan 2018 uit verschillende wetsvoorstellen, waarbij sprake is van budgettaire samenhang. Het pakket Belastingplan 2018 bestaat uit vier wetsvoorstellen. Het budgettaire beeld van het Belastingplan 2018 moet in samenhang worden gezien met deze verschillende wetsvoorstellen. Diverse maatregelen in het Belastingplan zijn ter dekking van onder meer maatregelen die voortkomen uit jurisprudentie, Europese regelgeving en eerder aangekondigde maatregelen. Een volledig overzicht van het lastenbeeld is opgenomen in de Miljoenennota 2018. In deze paragraaf

wordt het budgettaire effect van het wetsvoorstel Belastingplan 2018 toegelicht en wordt een overzicht gegeven van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2018.

In tabel 1 is het budgettaire effect van het Belastingplan 2018 weergegeven voor 2018. De tabel geeft tevens inzicht in de structurele budgettaire effecten.

In 2018 wordt in totaal € 59 miljoen vrijgemaakt om een evenwichtig koopkracht beeld te realiseren. Hiervan wordt een deel ingezet voor intensiveringen in de uitgaven en toeslagen. De overige koopkrachtmaatregelen zijn verwerkt in dit wetsvoorstel. De koopkrachtmaatregelen zorgen voor een lastenverlichting van € 92 miljoen in 2018 en verder. De overige maatregelen in het Belastingplan 2018 hebben een budgettaire opbrengst van € 277 miljoen in 2018 en van € 65 miljoen structureel. In totaal is het budgettaire effect van het Belastingplan 2018 € 185 miljoen in 2018 en -€ 27 miljoen structureel.

Tabel 1: Overzicht budgettaire effecten Belastingplan 2018 (miljoenen euro, + is lastenverzwaring)

Belastingplan 2018	2018	Structureel
Belastingplan 2018 totaal	185	- 27
Inkomensbeleid	- 92	- 92
Verhoging ouderenkorting	- 187	- 187
Verlaging algemene heffingskorting	75	75
Verlaging alleenstaande ouderenkorting	20	20
Overige maatregelen Belastingplan 2018	277	65
Aanpassing percentage van de energie-investeringsaftrek	2	2
Herinvoeren 10%-regeling (Awir)	- 1	- 1
Uitvoering motie Van Vliet	3	3
Tariefsverhoging kansspelbelasting	20	0
Aanscherping definitie geneesmiddelen	42	42
Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen	3	3
Toepassing werkelijke waarde bestelauto's	- 1	- 1
Heffing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland	0	6
Energiebelasting	203	3
Uitbreiding stadsverwarmingsregeling	- 3	- 3
Aansprakelijkheidsbepaling pand- en hypotheekhouders en executanten	10	10
Verlaging tarief ABB BES	- 1	0

Het Centraal Planbureau (CPB) heeft de ramingen van fiscale maatregelen uit het pakket Belastingplan 2018 «gecertificeerd». Met deze certificering wordt de kwaliteit en objectiviteit van de ramingen van fiscale maatregelen zo veel mogelijk gegarandeerd, in navolging van het advies van de

studiegroep Begrotingsruimte.³⁷ Het CPB heeft het resultaat van de certificering verwerkt in certificaten en op zijn website geplaatst. Daarnaast worden de ramingen die ten grondslag liggen aan de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2018 toegelicht. Deze toelichting is als bijlage toegevoegd³⁸. De certificering en de publicatie van de toelichting op de ramingen draagt bij aan het vergroten van de transparantie. Voor een nadere toelichting op de budgettaire effecten van de afzonderlijke maatregelen wordt daarom verwezen naar de bijlage met de ramingstoelichtingen.

Hieronder wordt een toelichting gegeven op de maatregelen die dienen ter dekking van maatregelen buiten het pakket Belastingplan 2018.

Het EIA-percentage wordt met 0,5 procentpunt verlaagd. Dit zorgt voor een opbrengst van € 2 miljoen. Bij de behandeling van het Belastingplan 2017 is een amendement van het lid Aukje de Vries aangenomen over het uitoefenen van aandelenopties die door innovatieve start-ups aan hun werknemers zijn verstrekt.³⁹ Als dekking van de in dat amendement opgenomen maatregel is blijkens de toelichting op het amendement beoogd het percentage van de EIA te verlagen. Deze verlaging is destijds echter niet opgenomen in het amendement. Deze omissie wordt in onderhavig wetsvoorstel hersteld.

De definitie van geneesmiddel voor de omzetbelasting wordt aangescherpt. De aanscherping van de definitie heeft een budgettaire opbrengst van € 42 miljoen. Deze opbrengst dient ter dekking van het arrest van de Hoge Raad waarbij de reikwijdte van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen is verruimd tot producten zoals tandpasta en zonnebrandmiddel. De derving als gevolg van deze uitspraak bedraagt € 30 miljoen structureel. Per saldo levert de aanscherping van het btw-tarief voor geneesmiddelen derhalve € 12 miljoen op.

Het tarief van kansspelbelasting wordt verhoogd met 1,1%-punt. De verhoging dient ter dekking van de derving die optreedt als gevolg van het uitstel van de inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel KOA. Voorgesteld wordt het tarief weer terug te brengen naar 29% zodra zes kalendermaanden zijn verstreken vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel KOA.

De energielasting wordt in totaal verhoogd met € 203 miljoen. Deze verhoging bestaat uit een tijdelijke verhoging van € 200 miljoen en een structurele verhoging van € 3 miljoen. In het Energieakkoord is afgesproken de opbrengst van de energielasting met ingang van 2018 voor twee jaar te verhogen met € 200 miljoen (cumulatief € 400 miljoen). De opbrengst van deze tijdelijke verhoging biedt conform het Energieakkoord dekking voor de Stimuleringsregeling energieprestatie huursector. Deze regeling is opgenomen op de begroting van Wonen en Rijksdienst (begrotingshoofdstuk V XIII). De budgettaire derving als gevolg van de uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling wordt gedekt uit een verhoging van het tarief in de eerste schijf op aardgas. Dit betreft een structurele verhoging van € 3 miljoen.

Tabel 2 geeft een overzicht van de budgettaire effecten van het pakket Belastingplan 2018 met daarin de budgettaire effecten van de vier wetsvoorstellen.

³⁷ Van salдостuring naar stabilisatie. Vijftiende rapport Studiegroep Begrotingsruimte Kamerstukken II 2015/16 34 300, nr. 74.

³⁸ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

³⁹ Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 48.

Tabel 2: Overzicht budgettaire effecten pakket Belastingplan 2018 (miljoenen euro, + is lastenverzwaring)

Pakket Belastingplan 2018	2018	Structureel
Belastingplan 2018	185	- 27
Overige fiscale maatregelen 2018	0	0
Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling	22	22
Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling	- 30	- 30

De budgettaire effecten van de afzonderlijke wetsvoorstellen worden toegelicht in de desbetreffende memorie.

15. EU-aspecten

Ter implementatie van het arrest van het Gerechtshof Den Haag van 27 januari 2017⁴⁰ wordt toegestaan dat voor het verschuldigde bedrag aan BPM bij de ombouw van bestelauto's tot personenauto de afschrijving wordt bepaald aan de hand van de werkelijke waarde. De bijstelling van de heffing bij de overbrenging van afvalstoffen in de afvalstoffenbelasting leidt ertoe dat deze heffing zowel Europeesrechtelijk houdbaar als handhaafbaar wordt vormgegeven.

16. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Voor alle voorstellen uit het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in de uitvoeringstoetsen die als bijlagen zijn bijgevoegd⁴¹.

Een aantal voorstellen uit dit wetsvoorstel heeft uitvoeringskosten voor de Belastingdienst tot gevolg. Deze voorstellen zijn opgenomen in de hierna opgenomen tabel. De uitvoeringskosten bij de Belastingdienst zullen binnen begroting IX worden ingepast.

Tabel 3: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen x € 1.000)

Belastingplan	2017	2018	2019	2020	2021
Heffing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland		100			
Aansprakelijkheidsbepaling pand- en hypotheekhouders en executanten	100	50	50	50	50

17. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Van de verschillende maatregelen in dit wetsvoorstel zijn er drie waaraan effecten voor de administratieve lasten zijn verbonden. Twee daarvan (de aanpassing van de btw-regeling voor zeeschepen en de herinvoering van de 10%-regeling in de Awir) leiden tot een verzwaring, maar die is qua omvang, zowel afzonderlijk als in totaal, zo gering dat deze als verwaarloosbaar kan worden aangemerkt. De derde regeling betreft de voorgestelde heffing van afvalstoffenbelasting bij verwerking buiten Nederland. Deze maatregel leidt in ieder geval tot een verzwaring. Momenteel loopt

⁴⁰ Gerechtshof Den Haag 27 januari 2017, nr. BK 14/01514, ECLI:NL:GHDHA:2017:291.

⁴¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

nog overleg over de precieze invulling van de voorwaarden die bij algemene maatregel van bestuur zullen worden doorgevoerd. De omvang van de toename van de regeldruk zal daarom pas kunnen worden vermeld in de bedoelde algemene maatregel van bestuur.

18. Advies en consultatie

Met betrekking tot een aantal maatregelen in dit wetsvoorstel is advies ingewonnen of heeft overleg plaatsgevonden met externe organisaties. Waar dit het geval is, wordt dit toegelicht bij de toelichting van de desbetreffende maatregelen. In dit wetsvoorstel gaat het om de maatregel met betrekking tot de aanscherping van de definitie van geneesmiddelen, de maatregel heffing afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland, de toepassing van de werkelijke waarde van bestelauto's en de maatregel uitbreiding stadsverwarmingsregeling.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel I wordt het percentage van de energie-investeringsaftrek (EIA) met ingang van 1 januari 2018 met 0,5 procentpunt verlaagd. Met de voorgestelde verlaging wordt een omissie hersteld, zoals reeds toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel B (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bewerkstelligt dat de maximale algemene heffingskorting, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2018 wordt toegepast, wordt verlaagd. Deze wijziging is nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel C (artikel 8.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat het hoge bedrag van de ouderenkorting, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2018 wordt toegepast, wordt verhoogd. Deze wijziging is nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel D (artikel 8.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.18 van de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat de alleenstaande ouderenkorting, nadat de inflatiecorrectie van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2018 wordt toegepast, wordt verlaagd. Deze wijziging is nader beschreven in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel II

Artikel II (artikel 8 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Indien de belanghebbende een partner heeft wordt op grond van artikel 7 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) ter bepaling van de draagkracht voor de toepassing van een inkomensafhankelijke regeling zowel het toetsingsinkomen van de belanghebbende als dat van zijn partner in aanmerking genomen. Als zij voor de toepassing van een

inkomensafhankelijke regeling een gezamenlijke aanspraak op een tegemoetkoming hebben, dan wordt deze voor hen beiden alleen aan de aanvrager toegekend. Bij beëindiging van het partnerschap eindigt deze tegemoetkoming op grond van artikel 5 van de Awir vanaf de eerste dag van de daaropvolgende maand. Vanaf dat moment kan ieder afzonderlijk aanspraak maken op een tegemoetkoming, mits de betreffende persoon aan de voorwaarden voor die tegemoetkoming voldoet. Door de jaarsystematiek van de Awir die op grond van artikel 8, eerste lid, van de Awir geldt voor het in aanmerking te nemen toetsingsinkomen, blijft ook bij beëindiging van partnerschap in de loop van het berekeningsjaar het volledige jaarinkomen van de inmiddels vertrokken partner bepalend voor de tegemoetkoming over de maanden waarin het partnerschap heeft bestaan. Als het inkomen van die partner echter is gestegen na zijn vertrek, dan heeft dat tot gevolg dat bij de achtergebleven partner een draagkrachtverhoging in aanmerking wordt genomen die feitelijk niet is genoten. Zoals in het algemeen deel van deze memorie vermeld heeft de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State vorig jaar in een tweetal uitspraken geoordeeld dat dit strijd oplevert met het discriminatieverbod van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.⁴²

Om hieraan tegemoet te komen biedt het voorgestelde derde lid van artikel 8 van de Awir daarom de mogelijkheid om in deze gevallen een afwijkend (lager) toetsingsinkomen in aanmerking te nemen. Bij de vormgeving is aangesloten bij de wijze waarop een en ander tot 2012 in de Awir was geregeld door middel van de zogenoemde 10%-regeling. Dit houdt in dat de belanghebbende zelf moet verzoeken om een inkomensstijging van de partner die zich na het vertrek van die partner heeft voorgedaan buiten beschouwing te laten. Dit geldt voor:

1. belastbaar loon dat is genoten na de beëindiging van het partnerschap;
2. winst uit een onderneming die na de beëindiging van het partnerschap is gestart; en
3. belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden indien die werkzaamheden na beëindiging van het partnerschap zijn gestart.

Het over de periode van partnerschap genoten loon van die partner wordt dan door de Belastingdienst/Toeslagen tijdsevenredig herleid tot een jaarinkomen en de winst uit onderneming en het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden worden dan niet in aanmerking genomen. Zoals uit het voorgaande volgt worden inkomensstijgingen in de sfeer van winst en resultaat uit overige werkzaamheden alleen buiten beschouwing gelaten als de onderneming of de overige werkzaamheden van de partner pas na het vertrek zijn gestart. In andere gevallen van ondernemerschap of overige werkzaamheden is het namelijk te bewerkelijk voor de Belastingdienst/Toeslagen om deze inkomensbestanddelen toe te rekenen aan een bepaalde periode van het jaar. Bij inkomen in de vorm van belastbaar loon speelt dat probleem niet en kan aan de hand van loonstroken wel worden toegerekend aan een periode van het jaar waarin het loon is genoten.

Inkomensstijgingen blijven alleen buiten beschouwing als dat tot gevolg heeft dat het toetsingsinkomen ten minste 10% lager wordt. Deze grens is een doelmatigheidsgrens. Een verlaging van de grens zou leiden tot een aanzienlijke vergroting van de doelgroep die voor de regeling in aanmerking kan komen, hetgeen disproportionele gevolgen voor de uitvoerbaarheid zou hebben.

In het voorgestelde vierde lid van genoemd artikel 8 wordt geregeld dat de regeling die op grond van het voorgestelde derde lid van dat artikel

⁴² Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 30 maart 2016, nr. 201504337/1/A2, ECLI:NL:RVS:2016:865, en Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 26 oktober 2016, nr. 201508912/1/A2, ECLI:NL:RVS:2839.

geldt voor het buiten beschouwing laten van inkomensstijgingen van de voormalige partner ook geldt voor inkomensstijgingen van de voormalige medebewoner. Door de invoeging van het voorgestelde derde en vierde lid in genoemd artikel 8 worden het huidige derde en vierde lid vernummerd tot vijfde en zesde lid. De verwijzing in laatstgenoemd lid naar het huidige derde lid wordt in verband daarmee ook aangepast.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 22 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2018 voorziene wijziging van artikel 8.10 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel B.

Artikel III, onderdeel B (artikel 22b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2018 voorziene wijziging van artikel 8.17 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel C.

Artikel III, onderdeel C (artikel 22c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Deze wijziging sluit aan op de per 1 januari 2018 voorziene wijziging van artikel 8.18 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel D.

Artikel IV

Artikel IV, onderdeel A (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De voorgestelde wijziging van artikel 10a, derde lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) betreft een aanpassing naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017.⁴³ In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat de belastingplichtige reeds heeft voldaan aan de dubbele zakelijkheidstoets (zakelijkheid van de schuld en zakelijkheid van de daarmee verband houdende rechtshandeling) van artikel 10a, derde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969, indien de belastingplichtige enkel aannemelijk maakt dat een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde, ongeacht of ook aan de met die schuld verband houdende rechtshandeling zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. In dat geval geldt op basis van genoemd arrest dat ook aan de met die schuld verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

Als gevolg van de voorgestelde wijziging van het derde lid, onderdeel a, van genoemd artikel 10a dient ook een belastingplichtige die in het kader van de in dat onderdeel opgenomen dubbele zakelijkheidstoets aannemelijk maakt dat een schuld die rechtens is aangegaan met een verbonden lichaam in feite is verschuldigd aan een derde, afzonderlijk aannemelijk te maken dat ook aan de rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Met de voorgestelde wijziging wordt nog explicieter in de wettekst tot uitdrukking gebracht dat met het bewijs dat de schuld feitelijk is verschuldigd aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon (een derde) enkel aannemelijk is gemaakt dat aan die schuld in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen en dat dit dus niet automatisch ook de zakelijkheid van de rechtshandeling meebrengt. De belastingplichtige dient derhalve ook in een dergelijke situatie tevens afzonderlijk aannemelijk te maken dat ook aan de

⁴³ HR 21 april 2017, nr. 16/03669, ECLI:NL:HR:2017:640.

rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat deze reparatie geen gevolgen heeft voor de beoordeling of een schuld in feite is verschuldigd aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden lichaam of met hem verbonden natuurlijk persoon. Bij de beoordeling of een schuld in feite is verschuldigd aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden lichaam of met hem verbonden natuurlijk persoon worden in ieder geval betrokken looptijd, aflossingsschema, rentevergoeding, omvang en tijdstip van aangaan van de leningen. Dit is conform het arrest van de Hoge Raad van 21 april 2017. Het gaat om beoordeling van deze omstandigheden in onderlinge samenhang.

Aangezien het in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 gedefinieerde begrip «een met de belastingplichtige verbonden lichaam» ook van belang is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt een verwijzing naar artikel 15ac van die wet toegevoegd aan genoemd vierde lid.

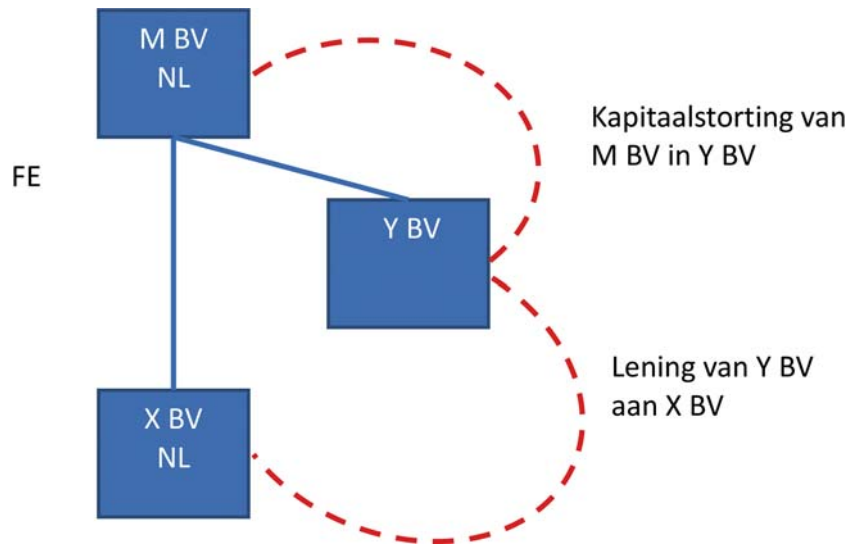
Artikel IV, onderdeel B (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Voorgesteld wordt het toepassingsbereik van artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 uit te breiden naar schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een belastingplichtige op alle met hem verbonden lichamen⁴⁴ die een schuldvordering hebben op een maatschappij waarmee de belastingplichtige in een fiscale eenheid is of was gevoegd. Daardoor kunnen verliezen op schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op een verbonden lichaam niet (meer) in aftrek worden gebracht voor zover deze verband houden met verliezen die bij een andere maatschappij binnen die fiscale eenheid worden of zijn geleden. Hierdoor wordt voorkomen dat het verlies van een in een fiscale eenheid gevoegde maatschappij tweemaal in de fiscale eenheid tot uitdrukking komt. Een voorbeeld van een situatie waar die maatregel op ziet, is opgenomen in de toelichting op artikel IV, onderdeel C.

Met betrekking tot de in artikel 13d van de Wet Vpb 1969 opgenomen liquidatieverliesregeling wordt voorgesteld in het tiende lid van dat artikel met betrekking tot verbonden lichamen een soortgelijke maatregel op te nemen als op dit moment reeds is opgenomen in het negende lid van dat artikel met betrekking tot tussenmaatschappijen. Hiermee wordt voorkomen dat dubbele verliesnemingen kan plaatsvinden via de liquidatieverliesregeling, doordat de belastingplichtige een verbonden lichaam liquideert dat een schuldvordering heeft op een maatschappij waarmee de belastingplichtige in een fiscale eenheid is of was gevoegd, waarbij de schuldvordering in waarde is gedaald als gevolg van verliezen van die maatschappij. Dit laat zich het beste uitleggen door middel van een voorbeeld. Het voorgestelde tiende lid van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 ziet op – bijvoorbeeld – de volgende situatie (zie figuur 1).

⁴⁴ Als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969, waarbij er sprake is van een verbonden lichaam bij een belang van kort gezegd ten minste een derde deel.

Figuur 1



In deze situatie gaat het om een in Nederland gevestigde moedermaatschappij, M BV, en een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij, X BV, die samen een fiscale eenheid vormen. M BV stort kapitaal in een andere dochtermaatschappij, Y BV, die niet in genoemde fiscale eenheid gevoegd is en die de betreffende geldmiddelen weer uitleent aan X BV. Stel dat X BV verlieslatend is. De verliezen van X BV worden binnen de fiscale eenheid verrekend met de winsten van M BV. Als gevolg van de omstandigheid dat X BV verlieslatend is, kan Y BV haar vordering op X BV in waarde zien verminderen. Dit kan dan eveneens consequenties hebben voor de vermogenspositie van Y BV. Dit zou weer tot gevolg kunnen hebben dat als Y BV wordt geliquideerd M BV in beginsel een liquidatieverlies zou kunnen nemen dat geheel of gedeeltelijk verband houdt met het verlies van X BV. Als M BV een dergelijk liquidatieverlies zou kunnen nemen, komt aldus het verlies van X BV in feite tweemaal ten laste van de winst van de fiscale eenheid. Het ligt derhalve voor de hand in artikel 13d van de Wet Vpb 1969 een regeling op te nemen die een dergelijke dubbele verliesneming voorkomt.

Daarom wordt voorgesteld het liquidatieverlies te begrenzen. Het gaat daarbij om de situatie waarin het ontbonden lichaam onmiddellijk of middellijk een schuldvordering (of een soortgelijk vermogensbestanddeel) heeft gehad op een ander lichaam dat deel uitmaakt of deel heeft uitgemaakt van dezelfde fiscale eenheid als de belastingplichtige. In die situatie wordt het voor de deelneming opgeofferde bedrag (voor de toepassing van de liquidatieverliesregeling) slechts in aanmerking genomen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat dit opgeofferde bedrag in absolute zin uitgaat boven de aan dat andere lichaam toe te rekenen winst van de fiscale eenheid gedurende de periode dat dat deel uitmaakte van dezelfde fiscale eenheid als de belastingplichtige. Hierbij is wel vereist dat die toe te rekenen winst per saldo uitkomt op een negatief bedrag. Dit negatieve bedrag beloopt daarbij niet meer dan het geheel van de negatieve voordelen op voornoemde schuldvordering (of soortgelijk vermogensbestanddeel) die toerekenbaar zijn aan voornoemde fiscale-eenheidsperiode.

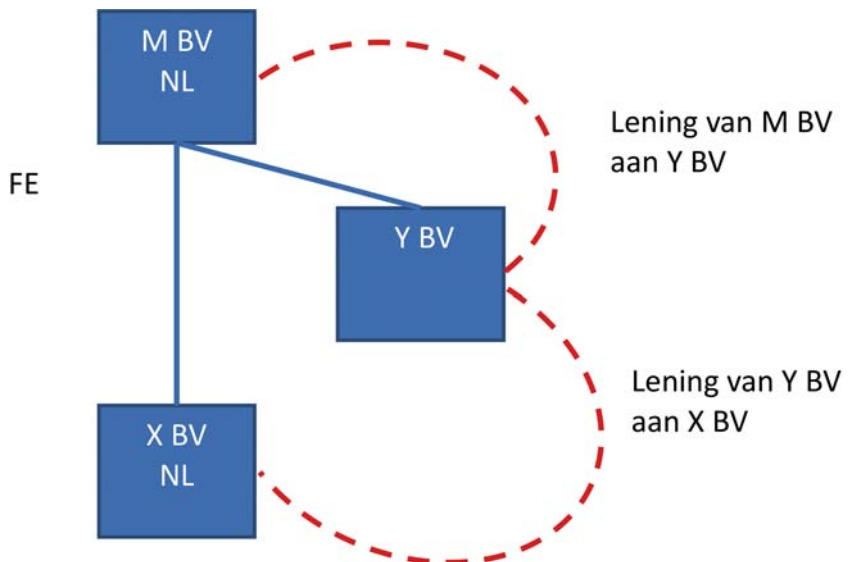
Artikel IV, onderdeel C (artikel 13e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In samenhang met een vernummering ten gevolge van het invoegen van het voorgestelde tiende lid van artikel 13d van de Wet Vpb 1969 wordt de verwijzing in het eerste en tweede lid van artikel 13e van de Wet Vpb 1969 aangepast.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Ter uitvoering van de motie Van Vliet⁴⁵ wordt voorgesteld de reikwijdte van het huidige artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969, dat dubbele verliesneming bij vorderingen via top- of tussenmaatschappijen voorkomt, uit te breiden. Na de voorgestelde uitbreiding ziet de bepaling op alle schuldvorderingen op – binnen of buiten Nederland gevestigde – maatschappijen die tot hetzelfde concern behoren als de moedermaatschappij van de fiscale eenheid. Daardoor kunnen verliezen op schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij op een met de belastingplichtige verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 niet (meer) in aftrek worden gebracht voor zover deze verband houden met verliezen die bij een andere maatschappij binnen die fiscale eenheid worden of zijn geleden. De voorgestelde aanpassing van het huidige artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 ziet bijvoorbeeld op de volgende situatie (zie figuur 2).

Figuur 2



In deze situatie gaat het om een in Nederland gevestigde moedermaatschappij, M BV, en een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij, X BV, die samen een fiscale eenheid vormen. M BV verstrekt een lening aan een andere dochtermaatschappij, Y BV, die niet in genoemde fiscale eenheid gevoegd is en de betreffende geldmiddelen weer uitleent aan X BV. Verondersteld wordt dat X BV verlieslatend is. De verliezen van X BV worden binnen de fiscale eenheid verrekend met de winsten van M BV. Als gevolg van de omstandigheid dat X BV verlieslatend is, kan Y BV haar vordering op X BV in waarde zien verminderen. Dit kan dan eveneens consequenties hebben voor de vermogenspositie van Y BV. Dit zou weer

⁴⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34 323, nr. 14.

tot gevolg kunnen hebben dat de vordering van M BV op Y BV eveneens in waarde vermindert. Als M BV de vordering op Y BV afwaardeert, komt aldus het verlies van X BV in feite tweemaal ten laste van de winst van de fiscale eenheid.

Om dubbele verliesneming in dergelijke situaties te voorkomen, wordt voorgesteld het huidige artikel 15ac, achtste lid, van de Wet Vpb 1969 uit te breiden naar schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een belastingplichtige (in het voorbeeld M BV) op alle op enig tijdstip met de belastingplichtige verbonden lichamen (in het voorbeeld Y BV). Daardoor kunnen verliezen op schuldvorderingen (of soortgelijke vermogensbestanddelen) van een tot de fiscale eenheid behorende maatschappij (in casu M BV) op een verbonden lichaam (in casu Y BV) niet (meer) in aftrek worden gebracht voor zover, kort gezegd, deze verband houden met verliezen die bij een andere maatschappij (in casu X BV) binnen die fiscale eenheid worden of zijn geleden. De voorgestelde aanpassing bewerkstelligt dan dat in de in het voorbeeld (figuur 2) beschreven situatie de vordering van M BV op Y BV niet kan worden afgewaardeerd ten laste van de winst van de fiscale eenheid.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 15ah van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In verband met de invoeging van het voorgestelde artikel 13d, tiende lid, van de Wet Vpb 1969 wordt de verwijzing in het eerste lid van artikel 15ah van de Wet Vpb 1969 aangevuld.

Artikel V

Artikel V (artikel 5 van de Wet op de kansspelbelasting)

Op grond van artikel V wordt het tarief van de kansspelbelasting dat is opgenomen in artikel 5, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting (Wet KSB) met ingang van 1 januari 2018 met 1,1%-punt verhoogd tot 30,1%. Indien de inhoudingsplichtige, bedoeld in artikel 6 van de Wet KSB, de kansspelbelasting voor zijn rekening neemt, dan dient de waarde van de prijs gebruteerd te worden op grond van artikel 5, tweede lid, van de Wet KSB. Deze brutering vindt op grond van de huidige wettekst plaats door de waarde van de prijs met 100/71 te vermenigvuldigen. Die breuk wordt op grond van artikel V overeenkomstig de tariefwijziging gewijzigd in 1000/699.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 5 van de Wet op de kansspelbelasting)

Ingevolge artikel V wordt een tijdelijke verhoging van het tarief van de kansspelbelasting voorgesteld met ingang van 1 januari 2018. Op grond van artikel VI vervalt die verhoging op het moment dat zes kalendermaanden zijn verstreken vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de maatregelen uit het wetsvoorstel inzake kansspelen op afstand (KOA), dat momenteel nog in behandeling is bij de Eerste Kamer.⁴⁶

⁴⁶ Het bij koninklijke boodschap van 18 juli 2014 ingediende voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de kansspelen, de Wet op de kansspelbelasting en enkele andere wetten in verband met het organiseren van kansspelen op afstand (Kamerstukken 33 996).

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 2a van de Wet op de omzetbelasting 1968)

In artikel 2a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is een definitie opgenomen van nieuwe vervoermiddelen. In een onderdeel van die definitie wordt verwezen naar tabel II, onderdeel a, post 3, van de Wet OB 1968, wat betreft de daar bedoelde zeeschepen en luchtvaartuigen. Deze verwijzing is aangepast in verband met de gewijzigde opzet van die tabelpost in de onderhavige wet. Met deze wijziging wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel VII, onderdeel B (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Ingevolge tabel I, post a.6, behorende bij de Wet OB 1968 worden geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder b, van de Geneesmiddelenwet belast tegen het verlaagde btw-tarief. Met uitzondering van de geneesmiddelen, bedoeld in artikel 40, derde lid, onderdeel a tot en met g van de Geneesmiddelenwet, moet voor alle geneesmiddelen die op de Nederlandse markt in het handelsverkeer worden gebracht een handelsvergunning zijn afgegeven door het College ter beoordeling van geneesmiddelen of een communautaire handelsvergunning door het Europees Geneesmiddelenbureau. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op geneesmiddelen is het thans niet relevant of een handelsvergunning is afgegeven. Hierdoor komt het voor dat voor bepaalde producten, waarvoor geen handelsvergunning is afgegeven, vanwege hun presentatie toch onder het verlaagde btw-tarief vallen. De discussie of het verlaagde tarief kan worden toegepast spitst zich dan ook thans toe op de vraag of een product als geneesmiddel moet worden aangemerkt en niet op de vraag of er een handelsvergunning is afgegeven of daarvan is vrijgesteld. Daardoor ontstaan in de praktijk omvangrijke en complexe uitvoerings- en afbakeningsproblemen. Bovendien kwalificeren producten als sommige tandpasta en bepaalde zonnebrandmiddelen voor de btw als geneesmiddel, daar waar ze dat naar maatschappelijke opvatting en werking niet zijn.

De aanpassing van tabel I, post a.6, behorende bij de Wet OB 1968 is zo vormgegeven dat voorkomen wordt dat zich in de toekomst discussies voordoen over de vraag of een product kwalificeert als geneesmiddel, waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. Door een betere aansluiting bij de Geneesmiddelenwet en met name de handelsvergunning, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel III, van de Geneesmiddelenwet, wordt kenbaar dat voor geneesmiddelen geen verlaagd btw-tarief geldt, wanneer geen handelsvergunning is afgegeven. Geneesmiddelen, waarvoor geen handelsvergunning is vereist voor het in de handel brengen van de geneesmiddelen ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van de Geneesmiddelenwet, vallen eveneens onder het verlaagde btw-tarief. Een van deze categorieën geneesmiddelen waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdeel a, van de Geneesmiddelenwet, betreft geneesmiddelen die door of in opdracht van een apotheker in diens apotheek op kleine schaal zijn bereid en ter hand worden gesteld. Onder deze apotheekbereidingen, waarvoor wel het verlaagde btw-tarief geldt, wordt in dit wetsvoorstel ook de collegiaal doorgeleverde apothekersbereidingen begrepen, indien deze in de handel worden gebracht op basis van de circulaire «handhavend optreden bij collegiaal doorleveren van eigen bereidingen door apothekers» van de Inspectie voor de Gezondheidszorg.⁴⁷ Geneesmiddelen, waarvoor geen handelsvergunning is vereist voor het in de handel

⁴⁷ Circulaire van 22 augustus 2016, nr. 2016-01-IGZ.

brengen van de geneesmiddelen ingevolge artikel 40, derde lid, onderdeel h, van de Geneesmiddelenwet zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief. Hoewel hier in de Geneesmiddelenwet een aparte vrijstelling voor is opgenomen, leent deze vrijstelling zich naar zijn kenmerken niet voor toepassing van het verlaagde btw-tarief. Deze vrijstelling is voor de Geneesmiddelenwet bedoeld om parallelhandel in geneesmiddelen mogelijk te maken zonder handelsvergunning voor producten die niet rechtstreeks aan de eindgebruiker worden geleverd. Opname van deze vrijstelling voor toepassing van het verlaagde btw-tarief zou feitelijk goedkeuren dat de vereiste van de handelsvergunning niet geldt bij import en verwerving van geneesmiddelen. Dit zou voor de tariefstoeppassing van geneesmiddelen een ongelijke behandeling betekenen voor import en verwerving ten opzichte van de binnenlandse leveringen. Dit is niet gewenst. Kant en klare nierdialysevloeistoffen vallen doorgaans onder het verlaagde btw-tarief omdat hiervoor een handelsvergunning is afgegeven. Overeenkomstig de wens van de Tweede Kamer⁴⁸ worden daarnaast bestanddelen voor nierdialysevloeistoffen (zoals (vloeibare) nierdialyseconcentraten en bicarbonaat) aan de tabelpost toegevoegd.

Artikel VII, onderdeel C (tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel VII, onderdeel C, onder 1, bewerkstelligt de vervanging van de posten a.3 en a.4 van de bij de Wet OB 1968 behorende tabel II door twee nieuwe posten.

In tabel II bij de Wet OB 1968 is aangegeven voor welke leveringen van goederen en diensten het btw-nultarief van toepassing is. Daarbij zijn de leveringen van goederen vermeld in onderdeel a van de tabel. De leveringen van diensten zijn opgenomen in onderdeel b van genoemde tabel II. De wijzigingen in dat onderdeel komen hierna onder de toelichting op artikel VII, onderdeel C, onder 2, aan de orde.

In post a.3 (nieuw) van genoemde tabel II is een opsomming gegeven van de goederen die bestemd zijn voor de bevoorrading van een aantal vervoermiddelen gebruikt in het internationale vervoer. Het gaat daarbij in genoemde post a.3, onder a (nieuw), in de eerste plaats om de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee waarmee tegen betaling passagiersvervoer plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit.

Om te kunnen beoordelen of een schip wordt gebruikt voor de vaart op volle zee kan niet uitsluitend worden uitgegaan van objectieve criteria zoals de lengte of het tonnage van een schip. Dergelijke criteria kunnen bijvoorbeeld hooguit worden gebruikt om vast te stellen dat een schip niet geschikt is voor de vaart op de volle zee. Met het begrip volle zee wordt in het kader van deze post bedoeld op alle zeegebieden buiten de 12-mijlszone van een land.

Wat betreft het gebruik van een schip voor de vaart op volle zee is vereist dat het schip daadwerkelijk daarvoor wordt gebruikt. Dit moet door de afnemende ondernemer kunnen worden aangetoond aan de hand van de verhouding tussen de afgelegde afstanden op volle zee en de totaal afgelegde afstanden van het schip gedurende een jaar. Voor reeds in gebruik genomen schepen kan de afnemende ondernemer er echter ook voor kiezen uit te gaan van de verhouding tussen het aantal met het schip gemaakte reizen over de volle zee en het totaal aantal reizen in die periode. Om in aanmerking te kunnen komen voor het nultarief behoeft het schip niet voor de volle honderd percent te worden gebruikt voor de vaart op volle zee, omdat het nu eenmaal ook moet varen binnen de territoriale wateren van staten om in of bij havens aan te kunnen leggen. In het zogenoemde BTW-Comité dat raadgevend is over de uitvoering van

⁴⁸ Kamerstukken II 2015/16, 31 066, nr. 281.

de bepalingen van de BTW-richtlijn 2006,⁴⁹ waren de diensten van de Europese Commissie en bijna alle lidstaten het in dit opzicht erover eens dat het schip daadwerkelijk en overheersend moet worden gebruikt voor de vaart op volle zee. Wat betreft de toepassing van de onderhavige bepaling in Nederland is het daarom voldoende wanneer het schip nagenoeg geheel (ten minste 90 percent) wordt gebruikt voor de vaart op volle zee. Indien dat het geval is geldt het nultarief voor alle goederen waarmee het schip wordt bevoorraadt.

Tabel II, post a.3, onder b en c (nieuw), bij de Wet OB 1968 bepaalt voorts dat ook goederen voor de bevoorrading van reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee (onder b) of schepen voor de kustvisserij (onder c) onder het nultarief vallen, met dien verstande dat de levering van scheepsproviand voor schepen voor de kustvisserij buiten de toepassing van het nultarief blijft. Voor de toepassing van het nultarief op de levering van goederen voor de bevoorrading van de hier bedoelde schepen geldt niet de eis dat deze schepen nagenoeg geheel worden gebruikt voor de vaart op volle zee. De genoemde onderdelen b en c van post a.3 zijn derhalve van toepassing op reddingsboten en schepen die op zee zowel binnen als buiten de 12-mijlszone van een land worden gebruikt.

In tabel II, post a.3, onder d (nieuw), bij de Wet OB 1968 is aangegeven dat het nultarief tevens geldt voor de levering van goederen voor de bevoorrading van oorlogsschepen die Nederland verlaten met als bestemming een haven of ankerplaats buiten Nederland. Deze bepaling was hiervoor opgenomen in tabel II, post a.4, derde aandachtstreepje, bij die wet is gebaseerd op Bijlage X, Deel B, post 12, van de BTW-richtlijn 2006.

De levering van goederen voor de bevoorrading van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer van personen of goederen valt ingevolge tabel II, post a.3, onder e (nieuw), bij de Wet OB 1968 eveneens onder het nultarief. Het gaat hierbij dus om de status van de luchtvaartmaatschappij die het luchtvaartuig gebruikt en niet om de status van een bepaald luchtvaartuig zelf. Zo is het nultarief bijvoorbeeld ook van toepassing op de levering van goederen voor de bevoorrading van een vliegtuig dat hoofdzakelijk binnenlandse vluchten maakt, maar dat wordt geëxploiteerd door een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer van personen of goederen.

Deze bepaling was eerder opgenomen in tabel II, post a.4, vierde aandachtstreepje, bij de Wet OB 1968 en is inhoudelijk niet gewijzigd. Voor de toepassing van het btw-nultarief zal de ondernemer die de in deze post bedoelde goederen levert in alle gevallen aan de hand van boeken en bescheiden moeten kunnen aantonen dat hij het nultarief terecht heeft toegepast.

Opgemerkt zij dat met de bevoorrading van de in deze tabelpost bedoelde vervoermiddelen wordt bedoeld op alleen de leveringen van de desbetreffende goederen aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraden zal gebruiken. De aan deze levering voorafgaande leveringen van deze goederen vallen derhalve niet onder deze post.

In de nieuwe post a.4 van genoemde tabel II is onder a voorzien in de toepassing van het nultarief voor de levering van de in post a.3 onder a tot en met d, van die tabel bedoelde schepen en voor de levering van voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen. Wat betreft de levering van laatstbedoelde voorwerpen wordt bedoeld op goederen die in bedoelde schepen worden verwerkt of die daarin of

⁴⁹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb EU 2006, L 347).

daarop blijvend worden aangebracht, alsmede op goederen die blijven deel gaan uitmaken van de losse inventaris van die schepen. De levering van deze voorwerpen was eerder niet expliciet opgenomen in tabel II bij de Wet OB 1968. Goedgekeurd was dat deze voorwerpen (als boordbenodigdheden) werden aangemerkt als goederen voor de bevoorrading van zeeschepen en als zodanig vielen onder de toepassing van het nultarief. De nieuwe post a.4, onder b, van genoemde tabel II voorziet in de toepassing van het nultarief voor de levering van de in post a.3, onder e, van die tabel bedoelde luchtvaartuigen en voorts, naar analogie van de hiervoor genoemde post a.4, onder a, in de toepassing van dat tarief voor de levering van voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die dienen voor hun exploitatie. Ook de levering van deze voorwerpen was eerder niet expliciet vermeld in tabel II bij de Wet OB 1968. Het nultarief werd in de praktijk toegepast, omdat goedgekeurd was dat de voorwerpen werden beschouwd als goederen voor de bevoorrading van de in genoemde post a.3, onder e, bedoelde luchtvaartuigen.

Artikel VII, onderdeel C, onder 2, bewerkstelligt de vervanging van post b.1 in de bij de Wet OB 1968 behorende tabel II.

In tabel II bij de Wet OB 1968 is aangegeven voor welke leveringen van goederen en diensten het btw-nultarief van toepassing is. Daarbij zijn de leveringen van diensten vermeld in onderdeel b van die tabel.

In de nieuwe post b.1 van tabel II bij de Wet OB 1968, is onder a aangegeven dat de diensten die worden verricht ten aanzien van de in de posten a.1, a.2, a.7 en a.8 van die tabel bedoelde goederen vallen onder het nultarief. Het gaat hier om een groot aantal verschillende diensten, zoals diensten in een zee- of luchthaven in het kader van het internationale vervoer met derde-landen, diensten met betrekking tot goederen die worden gebracht naar een accijnsgoederenplaats als bedoeld in tabel II, post a.7, bij de Wet OB 1968 of diensten met betrekking tot goederen die worden gebracht naar een entrepot als bedoeld in post a.8 van die tabel. De hiervoor bedoelde diensten waren alle eerder opgenomen in tabel II, post b.1, bij de Wet OB 1968 met dien verstande dat daarbij toen, eveneens in algemene bewoordingen, ook de diensten waren vermeld die werden verricht ten aanzien van goederen als bedoeld in tabel II, posten a.3 en a.4, bij de Wet OB 1968 zoals die thans luiden. Laatstbedoelde diensten zijn nu meer expliciet en overeenkomstig de bewoordingen van de BTW-richtlijn 2006 opgenomen onder b, c en d van de nieuwe post b.1 van tabel II bij de Wet OB 1968.

In post b.1, onder b, van die tabel is in de eerste plaats bepaald dat het nultarief geldt voor de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in post a.3, onder a tot en met d, van dezelfde tabel bedoelde schepen. Daaronder valt een groot aantal diensten, zoals onderhoudswerkzaamheden en herstellingen aan schepen. Maar ook het slepen, het beloodsen en het bergen van bedoelde schepen valt onder het nultarief, evenals bijvoorbeeld het los- en vastmaken van de schepen in havens. Verder is het nultarief ingevolge deze bepaling eveneens van toepassing op de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met de in tabel II, post a.3, onder a, b en c, bij de Wet OB 1968 bedoelde schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen. Dit tarief is ook van toepassing waar het gaat om de uitrusting van de hier bedoelde schepen voor de visserij.

Tabel II, post b.1, onder c, bij de Wet OB 1968 geeft naar analogie van het gestelde in post b.1, onder b, van die tabel aan dat het nultarief ook van toepassing is op de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in post a.3, onder e, van dezelfde tabel bedoelde luchtvaartuigen. Ook hier is dat tarief tevens van toepassing op de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen.

Ingevolge tabel II, post b.1, onder d, bij de Wet OB 1968 geldt ook voor andere dan de onder b en c van deze post vallende diensten het nultarief wanneer die diensten worden geleverd voor de rechtstreekse behoeften van de in post a.3, onder a tot en met d, van die tabel bedoelde schepen en hun lading en de in post a.3, onder e, van dezelfde tabel bedoelde luchtvaartuigen en hun lading. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om het tellen, wegen, bemonsteren en dergelijke van een lading door een zogenoemd controlebedrijf. Ook kan het nultarief toepassing vinden voor het verrichten van douaneformaliteiten bijvoorbeeld ten aanzien van de goederen die de Europese Unie zijn binnengekomen.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 10c van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 10c van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) regelt de belastingheffing voor gevallen waarin motorrijtuigen worden omgebouwd tot personenauto, motorrijwiel of bestelauto. In artikel 10c, eerste lid, van de Wet BPM 1992 is bepaald dat de belasting ter zake van de ombouw van een al in Nederland geregistreerd gebruikt motorrijtuig wordt berekend met toepassing van de forfaitaire afschrijvingstabel van artikel 10, zesde lid, van de Wet BPM 1992 jo. artikel 8, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (UR BPM 1992). Zoals toegelicht in het algemeen deel van de toelichting vloeit uit jurisprudentie echter voort dat de belastingplichtige ervoor moet kunnen kiezen om de afschrijving te baseren op de werkelijke waarde van de auto. Met de voorgestelde wijzigingen voor artikel 10c van de Wet BPM 1992 wordt de forfaitaire afschrijvingstabel niet langer verplicht voorgeschreven, maar kan de belastingplichtige de afschrijving ook bepalen aan de hand van de werkelijke waarde overeenkomstig artikel 10 van de Wet BPM 1992.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 13a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In artikel 13a van de Wet BPM 1992 is geregeld dat vrijstelling wordt verleend voor bestelauto's die op naam zijn gesteld van een ondernemer. Indien binnen vijf jaar na het tijdstip waarop de bestelauto is ingeschreven in het kentekenregister niet of niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden en de beperkingen voor de vrijstelling, is de belastingplichtige BPM verschuldigd. Bij de berekening van de verschuldigde BPM wordt rekening gehouden met een vermindering. In artikel 13a, derde lid, van de Wet BPM 1992 is geregeld dat de vermindering moet worden bepaald aan de hand van de forfaitaire afschrijvingstabel van artikel 10, zesde lid, van de Wet BPM 1992 jo. artikel 8, vijfde lid, van de UR BPM 1992. Zoals toegelicht in het algemeen deel van de toelichting vloeit uit jurisprudentie echter voort dat de belastingplichtige ervoor moet kunnen kiezen om de afschrijving te baseren op de werkelijke waarde van de auto. Met de voorgestelde wijziging voor artikel 13a, derde lid, van de Wet BPM 1992 wordt de forfaitaire afschrijvingstabel niet langer verplicht voorgeschreven, maar dient de verschuldigde belasting te worden berekend als ware sprake van een eerste registratie in het kentekenregister. Hierdoor kan de belastingplichtige bij de berekening van de verschuldigde belasting de vermindering bepalen aan de hand van de werkelijke waarde overeenkomstig artikel 10 van de Wet BPM 1992.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A tot en met I (artikelen 23, 23a, 24, 25, 26, 27, 27a, 28 en 29 van de Wet belastingen op milieugrondslag) en artikel XV

In artikel IX, onderdelen A tot en met I, wordt de zogenoemde export-heffing in de afvalstoffenbelasting gewijzigd. Onderdeel A regelt dat het belastbare feit voor deze heffing in artikel 23, eerste lid, onderdeel c, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) zodanig wordt aangepast dat een Europeesrechtelijk houdbare heffing mogelijk is. De afvalstoffenbelasting belast de verwijdering (storten of verbranden) van in Nederland ontstane afvalstoffen. In geval van verwijdering van de afvalstoffen buiten Nederland, wordt de belasting geheven ter zake van de overbrenging ter verwijdering van de afvalstoffen naar het buitenland, met toepassing van een ingevolge EG-verordening overbrenging van afvalstoffen (EVOA) bij beschikking verleende toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland.⁵⁰ Evenals bij de binnenlandse heffing zijn uitgezonderd afvalstoffen waarvan uit boeken en bescheiden blijkt dat zij naar Nederland zijn overgebracht in de zin van de EVOA. De heffing beperkt zich dus ook in deze situatie tot afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan. Het tweede lid van artikel 23 van de Wbm wordt aangevuld voor de heffing bij verwijdering buiten Nederland. Ook in die situatie worden de afvalstoffen geacht alle buiten Nederland te worden gebracht om te worden verwijderd. Genoemd tweede lid regelt al dat in Nederland aan een inrichting afgegeven afvalstoffen worden geacht alle te zijn afgegeven ter verwijdering. Het huidige derde lid van artikel 23 van de Wbm met betrekking tot het in aanmerking te nemen gewicht is in de gewijzigde opzet niet langer juist en vervalt, onder vernummering van de overige leden. Zoals gezegd beperkt de heffing van afvalstoffenbelasting zich tot afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan. Daaronder worden begrepen afvalstoffen die oorspronkelijk uit het buitenland afkomstig zijn maar na overbrenging in Nederland een bewerking hebben ondergaan. Ook uit het buitenland afkomstige afvalstoffen die zijn vermengd met afvalstoffen die in Nederland zijn ontstaan zijn niet van de heffing uitgezonderd. Voor afvalstoffen die in Nederland ter verwijdering worden aangeboden aan een inrichting is het voorgaande al geregeld in het huidige vierde lid van artikel 23 van de Wbm. Deze bepaling wordt nu aangevuld voor afvalstoffen die ter verwijdering worden overgebracht naar het buitenland. In onderdeel B vervalt artikel 23a van de Wbm, waarin was voorzien in het buiten de heffing laten van bepaalde afvalstoffen. Dit hangt samen met het feit dat de maatstaf van heffing ingevolge onderdeel D van artikel IX nu ook voor de heffing bij verwijdering buiten Nederland volledig wordt geregeld in artikel 25 van de Wbm. De belastingplichtige blijft ook in de nieuwe opzet degene aan wie ingevolge de EVOA toestemming is verleend de afvalstoffen uit Nederland over te brengen, zijnde de kennisgever ingevolge de EVOA. In onderdeel C wordt artikel 24 van de Wbm, waarin dit is geregeld, verduidelijkt met een verwijzing naar de definitie van kennisgever in de EVOA. In onderdeel D wordt de maatstaf van heffing van de afvalstoffenbelasting bij verwijdering van afvalstoffen buiten Nederland aangepast. In artikel 25, eerste lid, onderdeel b, van de Wbm wordt geregeld dat de belasting wordt geheven over het gewicht van de afvalstoffen die uit Nederland zijn overgebracht ter verwijdering – storten of verbranden – buiten Nederland, gemeten in kilogram. Het tweede, derde en vierde lid van artikel 25 van de Wbm werken dit verder uit. Wanneer de afvalstoffen in het buitenland op een zodanige wijze zijn gestort of verbrand dat bij een vergelijkbare

⁵⁰ Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 1006, L 190).

verwerking in Nederland geen of minder belasting verschuldigd zou zijn, wordt ook voor de heffing ten aanzien van de uit Nederland overgebrachte afvalstoffen dat lagere belastingbedrag in aanmerking genomen. De berekening van de belasting bij verwijdering buiten Nederland wordt gebaseerd op het gewicht van de overgebrachte afvalstoffen en de in het buitenland toegepaste verwerkingswijze overeenkomstig de berekening van de verschuldigde belasting voor afvalstoffen die in Nederland op vergelijkbare wijze worden gestort of verbrand.

Er kunnen verschillende redenen zijn waarom bij verwerking van afvalstoffen in Nederland geen of minder belasting verschuldigd is. Allereerst wordt een binnenlandse afvalverbrandingsinrichting alleen in de heffing van afvalstoffenbelasting betrokken wanneer de inrichting beschikt over een omgevingsvergunning om huishoudelijke afvalstoffen, gemengde bedrijfsafvalstoffen of gemengd sorteerresidu (hierna: gemengde afvalstoffen) te verbranden. Dit volgt uit de definitie van het begrip inrichting in artikel 22, eerste lid, onderdeel f, onder 2°, van de Wbm. Daarnaast geldt ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel c, van de Wbm een nihil tarief voor afvalstoffen die worden verbrand in een installatie waarin geen gemengde afvalstoffen mogen worden verbrand. Verder wordt in de binnenlandse situatie geen afvalstoffenbelasting geheven voor afvalstoffen die worden hergebruikt, gerecycled of nuttig worden toegepast. Wanneer dit gebeurt voordat de afvalstoffen ter verwijdering worden aangeboden aan een binnenlandse inrichting doet zich voor de afvalstoffenbelasting geen belastbaar feit voor en blijft heffing over de uitgesorteerde stoffen dus achterwege. Wanneer een deel van de afvalstoffen pas na de aanbieding ter verwijdering aan een inrichting wordt uitgesorteerd voor hergebruik, recycling of nuttige toepassing binnen of buiten die inrichting, voorzien de artikelen 27 en 27a van de Wbm in zoverre in een vermindering van de verschuldigde belasting. Om tot een Europeesrechtelijk houdbare heffing te komen zal met al de voorgaande factoren in de binnenlandse situatie ook rekening moeten worden gehouden bij vergelijkbare verwerking in een ander land. De in totaal op een EVOA-vergunning naar het buitenland overgebrachte hoeveelheden afvalstoffen en, indien van toepassing, de andere verwerking in het buitenland zoals hiervoor bedoeld, moet blijken uit een op verzoek namens de Minister van Infrastructuur en Milieu afgegeven beschikking. Dit wordt geregeld in artikel 25, derde lid, van de Wbm. Achtergrond van deze opzet is, dat de Belastingdienst niet beschikt over de milieuexpertise om de door de kennisgever opgegeven hoeveelheden en verwerkingswijze te beoordelen op aannemelijkheid, en niet bevoegd is om de verwerking van afvalstoffen buiten Nederland te controleren bij de buitenlandse verwerkers. De heffing bij verwijdering buiten Nederland is daarom alleen handhaafbaar wanneer de controle van de door de kennisgever ter zake aangegeven belastingbedragen plaatsvindt aan de hand van een op verzoek van de kennisgever namens de Minister van Infrastructuur en Milieu afgegeven beschikking, op basis van de gewichten en verwerkingswijze zoals vermeld in die beschikking. Deze gegevens ontvangen de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) en de kennisgever ingevolge artikel 16 van de EVOA in beginsel van de buitenlandse verwerker. Deze gegevens zijn echter niet altijd toereikend voor het afgeven van de beschikking voor de heffing van afvalstoffenbelasting. Bij of krachtens algemene maatregelen van bestuur worden regels gesteld omtrent de informatie die de kennisgever moet aanleveren bij zijn verzoek om de beschikking. Daarnaast is het van belang dat ILT, namens de Minister van Infrastructuur en Milieu bij de behandeling van het verzoek de kennisgever zo nodig kan vragen om aanvullende gegevens te verstrekken, waarbij ook om een verklaring van de buitenlandse verwerker kan worden gevraagd.

In artikel 25, vierde lid, van de Wbm wordt geregeld dat de kennisgever om deze beschikking verzoekt binnen vier weken nadat hij de laatste

verklaring van verwerking heeft ontvangen, of had moeten zijn ontvangen, van alle op de EVOA-vergunning naar het buitenland overgebracht afvalstoffen. Wanneer een verwerkingsverklaring uitblijft gaat de termijn van vier weken lopen op het moment dat de verwerkingsverklaring ontvangen had moeten zijn, oftewel een jaar na ontvangst van de afvalstoffen door de buitenlandse verwerker. In het vierde lid van genoemd artikel 25 wordt verder bepaald dat op de namens de Minister van Infrastructuur en Milieu afgegeven beschikking van de ILT de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing is, aangezien ten aanzien van beschikkingen afgegeven door de ILT de Algemene wet bestuursrecht van toepassing is. Er bestaat geen aanleiding daarvan af te wijken voor de in artikel 25 van de Wbm bedoelde beschikking. Weliswaar wordt die beschikking afgegeven in het kader van de heffing van afvalstoffenbelasting bij verwijdering buiten Nederland, maar de beschikking zelf betreft niet de heffing van een rijksbelasting maar de beoordeling van de opgegeven hoeveelheden en verwerkingswijze van die afvalstoffen in het buitenland.

Een en ander zal nader worden uitgewerkt bij lagere regelgeving. In het vijfde lid van artikel 25 van de Wbm wordt daartoe een delegatiebepaling gegeven. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur op voordracht van de Minister van Financiën en de Minister van Infrastructuur en Milieu worden regels gesteld omtrent de inhoud en de wijze van indiening van het verzoek van de kennisgever om een beschikking van de ILT als bedoeld in het derde en vierde lid van genoemd artikel 25 en de inhoud van de door de ILT af te geven beschikking. Eveneens wordt hierin opgenomen welke gegevens de kennisgever moet aanleveren bij het verzoek om een beschikking bedoeld in artikel 25, derde lid, van de Wbm. Daarbij kan een formulier worden vastgesteld dat bij de indiening van het verzoek om een beschikking van de ILT wordt gebruikt. In artikel 25, vijfde lid (nieuw), van de Wbm is in het verlengde hiervan opgenomen dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald dat de aanvraag om een beschikking geheel of gedeeltelijk elektronisch wordt ingediend of in ontvangst wordt genomen.

Daarnaast zal de mandatering van de ILT worden geregeld om namens de Minister van Infrastructuur en Milieu de hiervoor bedoelde beschikkingen af te geven, waarbij zo nodig ook aanvullende bevoegdheden geregeld kunnen worden.

Volledigheidshalve wordt nog opgemerkt dat de op verzoek van de kennisgever door de ILT af te geven nationale beschikking niet moet worden verward met de zogenoemde EVOA-vergunning. Met de EVOA-vergunning wordt in de EU-landen door de aangewezen milieu-autoriteit naar aanleiding van een kennisgeving van voorgenomen overbrenging van afvalstoffen vooraf toestemming verleend aan de kennisgever voor grensoverschrijdend transport van afvalstoffen over het eigen grondgebied. De nieuwe nationale beschikking wordt op verzoek van de kennisgever namens de Minister van Infrastructuur en Milieu achteraf door de ILT afgegeven ten behoeve van de nationale heffing van de afvalstoffenbelasting.

Onderdeel E betreft de wijziging van het tijdstip van verschuldigdheid bij verwijdering van afvalstoffen buiten Nederland, geregeld in artikel 26, onderdeel c, van de Wbm. Voorgesteld wordt genoemd onderdeel c zodanig aan te vullen dat de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip dat de EVOA-vergunning is verlopen en zes volle kalendermaanden zijn verstreken sinds de maand waarin de verwerkingsverklaring, bedoeld in artikel 16, onder e, van de EVOA, is ontvangen of ontvangen had moeten zijn voor alle afvalstoffen die met toepassing van die EVOA-vergunning zijn overgebracht uit Nederland. Wanneer op dezelfde EVOA-vergunning meerdere transporten hebben plaatsgevonden, gaat de termijn van zes kalendermaanden dus lopen vanaf de maand volgend op de maand waarin de laatste verwerkingsverklaring uit het buitenland wordt

ontvangen. Wordt de laatste verwerkingsverklaring ontvangen in maart, dan is de belasting verschuldigd na het verstrijken van de maanden april tot en met september, dus op 1 oktober. De kennisgever neemt de verschuldigde belasting vervolgens op in de aangifte over het tijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden. De termijn van zes maanden is gekozen om, in de situatie dat bij vergelijkbare verwerking in Nederland geen of minder belasting verschuldigd zou zijn, voldoende tijd in te bouwen voor de op verzoek van de kennisgever namens de Minister van Infrastructuur en Milieu door de ILT af te geven beschikking ingevolge artikel 25, derde en vierde lid, van de Wbm. Ook biedt deze termijn in beginsel voldoende ruimte voor afwikkeling van een eventuele bezwaarprocedure tegen de ontvangen beschikking. In de situatie dat de onherroepelijke vaststelling van de beschikking meer tijd in beslag neemt, bijvoorbeeld omdat een bezwaar wordt afgewezen en de kennisgever daartegen in beroep gaat, doet de kennisgever aangifte op basis van de in de ILT-beschikking vermelde gegevens, onder aantekening van bezwaar tegen de voldoening op aangifte.

In de onderdelen F en G worden de artikelen 27 en 27a van de Wbm met betrekking tot de zogenoemde in/uit-methode expliciet beperkt tot de binnenlandse situatie, omdat deze methodiek alleen van toepassing is op inrichtingen in de zin van de Wet Milieubeheer. In de buitenlandse situatie geldt de hiervoor toegelichte procedure waarbij de ILT op verzoek van de belastingplichtige kennisgever de opgegeven hoeveelheden en verwerkingswijze bij beschikking vaststelt.

Onderdeel H betreft het tarief bij overbrenging van afvalstoffen uit Nederland. Voorgesteld wordt dit tarief in artikel 28, eerste lid, onderdeel d, van de Wbm vast te stellen op € 13,11 per 1.000 kilogram. Dit tarief is gelijk aan het tarief bij storten of verbranden in Nederland. Ingevolge artikel 90 van de Wbm wordt dit tarief nog geïndexeerd met ingang van 1 januari 2018. Daarnaast wordt in artikel 28 van de Wbm een nieuw tweede lid ingevoegd, onder vernummering van het huidige tweede lid tot derde lid. Dat tweede lid (nieuw) ziet op de situatie dat de in Nederland ontstane afvalstoffen buiten Nederland worden gebracht op een tijdstip waarop het tarief van de afvalstoffenbelasting lager is dan het tarief dat geldt op het tijdstip waarop de belasting is verschuldigd. Gezien het relatief late tijdstip van verschuldigdheid ingevolge het hiervoor toegelichte artikel 26, onderdeel c, van de Wbm, kan het bij verhoging van het tarief relatief vaak voorkomen dat sprake is van een dergelijk verschil. Om te voorkomen dat de heffing in die situatie op Europeesrechtelijke bezwaren stuit omdat bij verwerking buiten Nederland een hoger tarief zou gelden dan bij vergelijkbare verwerking in Nederland, geldt bij overbrenging van afvalstoffen buiten Nederland dan het tarief op het tijdstip van aanvang van de fysieke overbrenging. Dit is het moment waarop het vervoer van de afvalstoffen naar het buitenland daadwerkelijk aanvangt. Wanneer op basis van dezelfde EVOA-beschikking zowel transporten plaatsvinden voor als na een tariefsverhoging, geldt voor de eerder overgebrachte hoeveelheden dus een lager tarief dan voor de later overgebrachte hoeveelheden. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de berekening van de verschuldigde belasting in deze situatie.

In onderdeel I ten slotte wordt de formulering van de vrijstelling voor baggerspecie bij overbrenging uit Nederland, opgenomen in artikel 29, eerste lid, van de Wbm, aangepast aan de gewijzigde formulering van het belastbare feit in artikel 23, eerste lid, onderdeel c, van de Wbm. Vrijgesteld is niet langer het verkrijgen van toestemming tot overbrenging uit Nederland, maar de overbrenging ter verwijdering.

De invoering van de bijgestelde heffing zal voor de afvalsector en de betrokken diensten nog de nodige voorbereidingstijd vergen. Daarom treedt de bijgestelde regeling in werking op een bij koninklijk besluit vast te stellen tijdstip. Dit is geregeld in artikel XV, tweede lid. Daarbij kan een

overgangsregeling worden getroffen voor afvalstoffen die binnen een daarbij te bepalen aantal maanden na de inwerkingtreding van de bijgestelde heffing naar het buitenland worden overgebracht op basis van een EVOA-vergunning die is afgegeven vóór de datum van die inwerkingtreding. Voor de overbrenging van die afvalstoffen is de heffing dan niet van toepassing. Van deze mogelijkheid kan gebruik worden gemaakt wanneer er relatief weinig tijd zit tussen het tijdstip van publicatie van het inwerkingtredingsbesluit en de inwerkingtreding.

Artikel IX, onderdelen J en K (artikelen 59 en 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel IX, onderdelen J en K, strekt tot aanpassing van de diverse in de Wbm opgenomen tarieven voor de energiebelasting. Het gaat deels om een tijdelijke verhoging die geldt voor de jaren 2018 en 2019. Daarnaast gaat het om een structurele verhoging van het tarief in de eerste schijf op aardgas en het blokverwarmingstarief ter dekking van de uitbreiding van de stadsverwarmingsregeling. In onderstaande tabel zijn de verhogingen voor de verschillende tariefschijven in de energiebelasting opgenomen voor zowel aardgas als elektriciteit.

Energiebelastingtarief	Bepaling	Verhoging met ingang van 1/1/2018 in centen
Aardgas in m³		
0–170.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 1 ^o aandachtsstreepje	0,555 ¹
170.000–1.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 2 ^o aandachtsstreepje	0,199
1.000.000–10.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 3 ^o aandachtsstreepje	0,072
> 10.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 4 ^o aandachtsstreepje	0,039
Elektriciteit in kWh		
0–10.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 1 ^o aandachtsstreepje	0,247
10.000–50.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 2 ^o aandachtsstreepje	0,334
50.000–10.000.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 3 ^o aandachtsstreepje	0,089
>= 10.000.000 kWh (niet-zakelijk)	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 4 ^o aandachtsstreepje, eerste tarief	0,008
>= 10.000.000 kWh (zakelijk)	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 4 ^o aandachtsstreepje, tweede tarief	0,004
Blokverwarmingstarief aardgas per m³	Artikel 59, derde lid	0,555 ²
Verlaagd tarief aardgas glastuinbouw per m³		
0–170.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 1 ^o aandachtsstreepje	0,089 ³
170.000–1.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 2e aandachtsstreepje	0,075
1.000.000–10.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 3e aandachtsstreepje	0,072
> 10.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 4e aandachtsstreepje	0,039

¹ Bestaat voor 0,024 cent uit een structurele verhoging.

² Bestaat voor 0,024 cent uit een structurele verhoging.

³ Bestaat voor 0,004 cent uit een structurele verhoging.

Met de aanpassing van artikel 59, derde lid, van de Wbm wordt voorts de stadsverwarmingsregeling uitgebreid. De energiebelasting kent als hoofdregel een degressief schijventarief voor aardgas. In afwijking hiervan geldt het tarief uit de eerste schijf (0–170.000 m³) voor aardgas

gebruikt voor een zogenoemde installatie voor blokverwarming (het blokverwarmingstarief). Sinds 1 januari 2008 vallen installaties voor stadsverwarming onder de definitie van een installatie voor blokverwarming. Het blokverwarmingstarief is niet van toepassing als het gaat om een installatie voor stadsverwarming waarbij grotendeels gebruik wordt gemaakt van restwarmte. Het degressieve tarief is dan van toepassing op het aardgas dat wordt geleverd aan een verbruiker die dat aardgas gebruikt in een installatie voor stadsverwarming waarbij grotendeels gebruik wordt gemaakt van restwarmte. Het kabinet stelt voor om deze zogenoemde stadsverwarmingsregeling in de energiebelasting uit te breiden. Dit zodat de regeling ook gaat gelden voor installaties voor stadsverwarming die grotendeels gebruik maken van aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa, al dan niet in combinatie met restwarmte. Als vaste of vloeibare biomassa binnen de installatie voor stadsverwarming eerst wordt omgezet in gasvormige biomassa en vervolgens binnen die installatie voor stadsverwarming wordt verbruikt om warmte op te wekken, telt dit mee voor het bepalen of grotendeels gebruik is gemaakt van restwarmte, aardwarmte of warmte opgewekt met vaste of vloeibare biomassa.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A en B (artikelen 59 en 60 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel X, onderdelen A en B, strekt tot aanpassing van de diverse in de Wbm opgenomen tarieven voor de energiebelasting. Hiermee wordt de tijdelijke tariefsverhoging met ingang van 1 januari 2018, opgenomen in Artikel IX, onderdelen A en B, ongedaan gemaakt met ingang van 1 januari 2020. In onderstaande tabel zijn de verlagingen voor de verschillende tariefschijven in de energiebelasting opgenomen voor zowel aardgas als elektriciteit.

Energiebelastingtarief	Bepaling	Verlaging met ingang van 1/1/2020 in centen
Aardgas in m³		
0–170.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 1 ^o aandachtsstreepje	0,531
170.000–1.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 2 ^o aandachtsstreepje	0,199
1.000.000–10.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 3 ^o aandachtsstreepje	0,072
> 10.000.000 m ³	Artikel 59, eerste lid, onderdeel a, 4 ^o aandachtsstreepje	0,039
Elektriciteit in kWh		
0–10.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 1 ^o aandachtsstreepje	0,247
10.000–50.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 2 ^o aandachtsstreepje	0,334
50.000–10.000.000 kWh	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 3 ^o aandachtsstreepje	0,089
>= 10.000.000 kWh (niet-zakelijk)	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 4 ^o aandachtsstreepje eerste tarief	0,008
>= 10.000.000 kWh (zakelijk)	Artikel 59, eerste lid, onderdeel c, 4 ^o aandachtsstreepje, tweede tarief	0,004
Blokverwarmingstarief aardgas per m ³	Artikel 59, derde lid	0,531
Verlaagd tarief aardgas glastuinbouw per m³		
0–170.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 1 ^o aandachtsstreepje	0,085

Energiebelastingtarief	Bepaling	Verlaging met ingang van 1/1/2020 in centen
170.000–1.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 2e aandachtsstreepje	0,075
1.000.000–10.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 3e aandachtsstreepje	0,072
> 10.000.000 m ³	Artikel 60, eerste lid, 4e aandachtsstreepje	0,039

Artikel XI

Artikel XI (artikel 42d van de Invorderingswet 1990)

De voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling bepaalt dat de pandhouder, hypotheekhouder of executant die zich verhaalt op de opbrengst van een zaak, aansprakelijk wordt voor het bedrag dat ter zake van de levering van die zaak aan omzetbelasting verschuldigd is.

Volgens jurisprudentie maakt de omzetbelasting deel uit van de opbrengst waarop de zekerheidsgerechtigde zich mag verhalen. In een arrest uit 1983 (bekend als het Rentekas-arrest) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in geval van verkoop van een met hypotheek bezwaarde zaak, de opbrengst van de bezwaarde zaak mede omvat het gedeelte van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de door de verkoper verschuldigde omzetbelasting, zodat de hypotheekhouder zich ook op dat deel kan verhalen.⁵⁴ Voor executoriale verkopen door een pandhouder is door het Hof Leeuwarden in dezelfde zin geoordeeld.⁵⁵ Algemeen wordt aangenomen dat deze lijn ook geldt in geval van executoriale verkoop op last van beslagleggende schuldeisers. Het resultaat van deze jurisprudentie is dat de hypotheek- of pandhouder de opbrengst inclusief de omzetbelastingcomponent mag behouden, ook als de geëxecuteerde de omzetbelasting niet anderszins kan betalen.

De voorgestelde bepaling dient ter aanvulling op de mogelijkheden die de regelgeving thans de Belastingdienst biedt in de vorm van de verleggingsregeling die krachtens artikel 12, vijfde lid, van de Wet OB 1968 is ingevoerd om de inning van de verschuldigde omzetbelasting te waarborgen. Door toepassing van de verleggingsregeling, die is opgenomen in de artikelen 24b tot en met 24bb van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, wordt de omzetbelasting verlegd van de ondernemer die een belaste prestatie verricht naar de afnemer van die prestatie. Deze verleggingsregeling is echter niet toepasbaar in alle gevallen, maar uitsluitend in de gevallen waarin dit op grond van artikel 199 van de BTW-richtlijn 2006 is toegestaan. De BTW-richtlijn 2006 biedt wel de mogelijkheid een derogatieverzoek in te dienen. Wanneer de Europese Commissie achter dat verzoek staat kan een lidstaat toegestaan worden af te wijken van de BTW-richtlijn 2006 indien de Raad van de Europese Unie dat met unanimiteit van stemmen toestaat. Een dergelijke derogatie biedt echter geen soelaas wanneer de afnemer van de goederen een entiteit is die geen ondernemer in de zin van de omzetbelasting is. Daarom ligt het voor de hand om te kiezen voor een hoofdelijke aansprakelijkheidstelling conform het onderhavige voorstel.

De bepaling omvat leveringen die binnen en buiten faillissement worden gedaan. Binnen faillissement gaat het met name om de verkoop van de resterende producten waaronder alle voorraden. Op die zaken rust over het algemeen een pandrecht bij een kredietverlenende bank. Op grond van artikel 57, eerste lid, van de Faillissementswet mag de bank dit recht uitoefenen alsof er geen sprake is van faillissement. In de praktijk verzoekt de betreffende bank meestal de curator de zaken te verkopen en spreken

⁵⁴ HR 6 mei 1983, nr. 12 130, ECLI:NL:HR:1983:AW8883.

⁵⁵ Gerechtshof Leeuwarden 29 mei 2002, nr. 0000137, ECLI:NL:GHLEE:2002:AE4419.

zij in dat geval met de curator af dat deze het bedrag, met inhouding van een boedelbijdrage, overmaakt aan de bank. De reden dat de bank in de meeste gevallen de curator vraagt de zaken te verkopen is dat de curator nog beschikt over de benodigde infrastructuur, zoals het personeel, het kasregister, de rekken en het winkelpand. Indien de curator namens de failliet de verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig kan voldoen, krijgt de Belastingdienst vervolgens door middel van een naheffings-aanslag een vordering voor de niet-voldane omzetbelasting op de overblijvende boedel. Voor de Belastingdienst resteert een extra onverhaalbare claim ter grootte van 6/106 of 21/121 van de ter zake van de levering ontvangen opbrengst.

Buiten faillissement gaat het in de praktijk vaak om pandhouders die de verpande zaken door de pandgever laten verkopen of namens de pandgever verkopen, op het moment dat die klant in betalingsmoeilikheden verkeert. Wanneer vervolgens de verkoopopbrengst, dus inclusief de verschuldigde omzetbelasting, wordt gestort op de bankrekening van die ondernemer gebruikt de bank het recht op substitutie om de gehele verkoopopbrengst (dus inclusief omzetbelasting) af te boeken van de vordering die de bank op die ondernemer heeft. Ook in dergelijke situaties kan de betreffende ondernemer de verschuldigde omzetbelasting veelal niet of niet volledig voldoen.

De voorgestelde regeling is van toepassing op de zekerheidshouder of de executant die zich heeft verhaald op de in de verkoopopbrengst begrepen omzetbelasting. In dat verband is van belang te vermelden dat de Hoge Raad een ruim begrip hanteert waar het betreft «het nemen van verhaal». Daaronder wordt niet alleen verstaan de in de wet geregelde vormen van (parate) executie, maar bijvoorbeeld ook de op aandrang van de hypotheekhouder geëntameerde onderhandse verkoop door de hypotheekgever, waarbij niet is voldaan aan de voorwaarden die artikel 3:268, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek stelt.⁵⁶

Op grond van de wetsgeschiedenis kan degene die aansprakelijk is gesteld voor de belastingschuld van de in betalingsmoeilikheden verkerende ondernemer, in beginsel verhaal nemen op die ondernemer.

Artikel XII

Artikel XII (artikel 7.48 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek)

De aanpassing van artikel 7.48, zesde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, dat betrekking heeft op het kunnen verlagen van het collegegeld voor studenten met een laag inkomen, houdt verband met de verwijzing in die bepaling naar het toetsingsinkomen, bedoeld in het eerste tot en met vierde lid van artikel 8 van de Awir. Omdat op grond van het voorgestelde artikel II in artikel 8 van de Awir twee leden worden ingevoegd die de mogelijkheid bieden om in geval van vertrek van een partner of medebewoner van de belanghebbende in de loop van het jaar een afwijkend (lager) toetsingsinkomen in aanmerking te nemen, ligt het voor de hand artikel 7.48, zesde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek dienovereenkomstig aan te passen.

⁵⁶ Zie HR 15 maart 2013, nr. 11/01760, ECLI:NL:HR:2013:BZ4072.

Artikel XIII

Artikel XIII en artikel X (hoofdstuk III van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES)

In dit artikel stelt het kabinet voor de lagere tarieven van de algemene bestedingsbelasting (ABB) die van toepassing zijn op Saba en Sint Eustatius met een jaar te verlengen, tot 1 januari 2019. Deze wijziging wordt in het algemeen deel nader toegelicht.

In artikel XV, eerste lid, onderdeel b, is vastgelegd dat artikel XIII toepassing vindt voordat hoofdstuk III, artikel II, vierde lid, van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES wordt toegepast, op basis van welke bepaling – zonder de in artikel XIII opgenomen aanpassing – vanaf 1 januari 2018 op de bovenwinden geen verlaagde ABB-tarieven meer zouden gelden.

Artikel XV

Artikel XV (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking per 1 januari 2018. Uitstel van de inwerkingtreding tot na deze datum is, gelet op de budgettaire gevolgen voor de begroting en de fiscale jaarindeling, ongewenst. Daarom wordt een beroep gedaan op artikel 12 van de Wet raadgevend referendum. Voor een aantal wijzigingen is in een uitgestelde toepassing of inwerkingtreding voorzien. Waar dat het geval is, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende onderdelen.

De Minister van Financiën,
J.R.V.A. Dijsselbloem

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes