

Vergaderjaar 2024–2025

36 735

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 19 maart 2025 en het nader rapport d.d. 23 april 2025, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 11 februari 2025, no. 2025000308, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 19 maart 2025, No. W06.25.00026/III, bied ik U, hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 11 februari 2025, no. 2025000308, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel bevat 22 uiteenlopende, veelal fiscale maatregelen waarvan het voor de meeste maatregelen wenselijk is dat deze per 1 januari 2026 in werking treden of die vanwege de uitvoerbaarheid voor die datum in het Staatsblad moeten zijn opgenomen. Het betreft een aantal wijzigingen van technische of redactionele aard, maar vooral maatregelen van meer inhoudelijke aard.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt een opmerking over het ontbreken van samenhang van de maatregelen in het verzamelwetsvoorstel.

Verder maakt zij opmerkingen over de volgende maatregelen:

- de nabestaandenregeling in de Wet compensatie wegens selectie aan de poort;*
- de btw-vrijstelling voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard, in het bijzonder diensten van bewindvoerders en curatoren;*
- de inkomensverklaring voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen;*
- de portals voor toezicht op en de transparantie van algemeen nut beogende instellingen (ANBI's).*

In verband daarmee is aanpassing van het wetsvoorstel en de toelichting wenselijk.

1. Samenhang maatregelen verzamelwetsvoorstel

Het wetsvoorstel bestaat uit een diverse verzameling van veelal fiscale² maatregelen die voor het merendeel inhoudelijk van aard zijn. Volgens de toelichting is sprake van een inhoudelijk verzamelwetsvoorstel.³

Volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving⁴ kan een wijzigingswet met meerdere inhoudelijke onderwerpen alleen aan de orde zijn als aan een aantal cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. Deze zijn dat de verschillende onderdelen samenhang moeten hebben, de onderdelen niet van een omvang en complexiteit mogen zijn dat zij een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen en dat het op voorhand niet de verwachting mag zijn dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

De genoemde voorwaarde van samenhang dient ter voorkoming van het doen van afbreuk aan de constitutionele positie van de Eerste Kamer der Staten-Generaal. Wetvoorstellen kunnen door deze Kamer slechts in zijn geheel worden aangenomen of verworpen. De vrijheid van beoordeling door de Eerste Kamer kan worden belemmerd als een wetsvoorstel een veelheid aan onderwerpen bevat die inhoudelijke wijzigingen betreffen van verschillende aard in verschillende wetten.

Volgens de toelichting op de betreffende aanwijzing voor de regelgeving is sprake van samenhang als er inhoudelijke samenhang tussen de maatregelen bestaat, de samenhang zijn grond vindt in de aard van de onderwerpen of wanneer gelijktijdige invoering van de maatregelen voor de doelgroep of de betrokken uitvoeringsinstantie gewenst is.⁵

De aard en de onderwerpen van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn zeer divers. De maatregelen hebben verschillende doelgroepen en uitvoerders (Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane) en wijzigen verschillende (belasting)wetten. Hoewel het verder gaat om maatregelen waarvoor de regering het per maatregel wenselijk kan vinden dat deze per 1 januari 2026 in werking treedt of per die datum

² De voorgestelde nabestaandenregeling in de Wet compensatie wegens selectie aan de poort is bijvoorbeeld geen fiscale maatregel.

³ Daarbij is volgens de toelichting sprake van thematische of uitvoeringstechnische samenhang. Memorie van toelichting, paragraaf 1, onder «verzamelwetsvoorstellen».

⁴ Aanwijzing 6.4 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

⁵ De in de aanwijzing genoemde vormen van samenhang zijn inhoudelijke samenhang, budgettaire samenhang, thematische samenhang en uitvoeringstechnische samenhang.

vanwege de uitvoerbaarheid van die maatregel in het Staatsblad wordt gepubliceerd, is het daarmee geen gegeven dat opname van de maatregelen in één wetsvoorstel om uitvoeringstechnische redenen nodig is.

Gezien de breedte van de rechtsgebieden die de beoogde maatregelen beslaan, is het de vraag waarom er niet op zijn minst voor is gekozen om alleen maatregelen te bundelen die op hetzelfde deelterrein zien en door dezelfde uitvoerder moeten worden toegepast. Maatregelen op het terrein van belastingen, toeslagen en douane zouden bijvoorbeeld ieder in aparte wetsvoorstellen kunnen worden opgenomen.⁶ Een dergelijke onderverdeling geeft beide Kamers der Staten-Generaal meer ruimte en beoordelingsvrijheid om maatregelen van een eigen oordeel te voorzien.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader te motiveren waarom ervoor is gekozen om alle in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in één verzamelwetsvoorstel op te nemen.

De Afdeling maakt een opmerking over het ontbreken van samenhang van de maatregelen in het wetsvoorstel, zijnde een verzamelwetsvoorstel, en de afbreuk die dit zou doen aan de constitutionele positie van de Eerste Kamer. De opmerkingen van de Afdeling hebben betrekking op het punt dat het parlement en in het bijzonder de Eerste Kamer verplicht wordt om over de verschillende maatregelen in het wetsvoorstel één oordeel te geven.

In de Aanwijzingen voor de regelgeving is als voorwaarde voor verzamelwetten opgenomen dat sprake is van samenhang. Volgens de toelichting op die aanwijzing hebben de wijzigingen in verzamelwetten samenhang als er sprake is van inhoudelijke samenhang, budgettaire samenhang, thematische samenhang of uitvoeringstechnische samenhang. Daarnaast schrijven de Aanwijzingen voor de regelgeving voor dat een verzamelwet aan het uitgangspunt dient te voldoen dat de wet bestaat uit onderdelen die als zodanig niet dermate groot en inhoudelijk complex zijn dat dit een separaat wetsvoorstel rechtvaardigt.

Dit kabinet heeft dit jaar getracht niet alle fiscale maatregelen voor het jaar 2026 in één verzamelwetsvoorstel op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang dit noodzakelijk acht – in separate wetsvoorstellen onder te brengen. De beleidsmatig meest ingrijpende maatregelen worden in een zelfstandig wetsvoorstel opgenomen. De minder beleidsmatig en meer technische, kleinere fiscale wijzigingen zijn dit jaar opgenomen in de fiscale verzamelwet 2026. Daarmee is het kabinet van mening dat dit wetsvoorstel thematische samenhang heeft. Het wetsvoorstel lost een aantal technische onjuistheden op die (bijna) geen budgettaire effecten hebben.

Daarnaast is er in het wetsvoorstel sprake van uitvoeringstechnische samenhang. Alle maatregelen binnen het wetsvoorstel liggen op het terrein van de Belastingdienst, de Douane of de Dienst Toeslagen. Voor een aantal maatregelen in het wetsvoorstel is het voor de genoemde uitvoerders van belang dat de maatregelen vóór 1 januari 2026 in het Staatsblad zijn gepubliceerd.

Het kabinet is daarnaast van mening dat alle onderwerpen in het wetsvoorstel niet dermate groot of inhoudelijk complex zijn, dat zij een separaat wetsvoorstel rechtvaardigen. De meeste wetswijzigingen in het wetsvoorstel zijn inhoudelijk niet complex en daarmee is het op voorhand

⁶ Waarbij gezien het diverse fiscale rechtsgebied een verder onderscheid naar soorten belastingen aangewezen kan zijn.

niet de verwachting dat een of meer van de onderdelen politiek omstreden zijn en een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Daarnaast is het voor het kabinet efficiënt om verschillende onderwerpen in één wetsvoorstel op te nemen. Dit heeft als voordeel dat voor deze onderwerpen slechts één wetgevingstraject gevolgd hoeft te worden. Dit biedt de gelegenheid om op een efficiënte wijze uitvoering te geven aan het codificeren van arresten en beleidsbesluiten, het repareren van onvolkomenheden in wetgeving en andere technische onderwerpen die wetgeving vergen. Dergelijke wetswijzigingen kunnen met een verzamelwet adequaat, snel en zorgvuldig worden gerealiseerd. Zoals aangegeven in de brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie past een verzamelwet goed in het reguliere parlementaire proces. Het wetsvoorstel heeft alle gebruikelijke toetsen en procedures voorafgaand aan indiening bij de Tweede Kamer doorlopen. Daarna zal het wetsvoorstel uiteraard alle gebruikelijke stappen in zowel de Tweede Kamer als de Eerste Kamer doorlopen.

Het is uiteraard niet de bedoeling van het kabinet om afbreuk te doen aan de taak die de Eerste Kamer op basis van de Grondwet heeft. Het kabinet is van mening dat dit vanwege de thematische en uitvoeringstechnische samenhang en de inhoud van het wetsvoorstel dan ook niet aan de orde is.

Naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling heeft het kabinet de memorie van toelichting onder het kopje «Verzamелwetgeving» aangevuld met de hiervoor genoemde argumenten.

2. Nabestaandenregeling in de Wet compensatie wegens selectie aan de poort

a. Inhoud en achtergrond maatregel

Per 1 januari 2024 is de Wet compensatie wegens selectie aan de poort (hierna: de wet) in werking getreden. Op grond van deze wet ontvangen belastingplichtigen een zogenoemde forfaitaire compensatie⁷ indien een of meer van hun aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) in de periode 2012–2019 ten onrechte⁸ zijn geselecteerd en vervolgens zijn gecorrigeerd.⁹ De hoogte van deze compensatie is een forfaitair bedrag van 100% van de bruto correctie van het verzamelen. Indien de forfaitaire compensatie naar de mening van belastingplichtige niet toereikend is, kan hij een verzoek tot zogenoemde aanvullende compensatie indienen.

⁷ Deze compensatie ziet op vergoeding van het nadeel dat de belastingplichtige heeft ervaren door (mogelijk) onrechtmatige selectie van zijn aangifte(n). Voor de hoogte van deze tegemoetkoming is aangesloten bij het directe nadeel van de belastingplichtige.

⁸ De Belastingdienst zet risicoselectieprocessen in om te bepalen welke aangiften nader inhoudelijk beoordeeld moeten worden. Eén van die selectieprocessen betrof de zogenoemde detectie en selectie aan de poort, waarbij aangiften IB/PVV werden gecontroleerd op onjuistheden. Bij deze selectie werden codes gehanteerd, die werden vastgelegd in de zogenoemde Fraude Signalerings Voorziening. In dit signaleringssysteem werden risicosignalen opgeslagen, die ook konden zien op gegevens die niet fiscaal relevant en niet objectief waren. Op grond van de wet zijn de aangiften IB/PVV die mogelijk niet op voor het fiscaal toezicht relevante en objectieve criteria zijn geselecteerd, opnieuw door de inspecteur beoordeeld. Als bij die herbeoordeling voor de selectie geen voor het fiscaal toezicht relevante en objectieve criteria zijn gevonden, wordt de selectie daarmee als onterecht bestempeld.

⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 2.21.

Er was geen juridische verplichting voor de regering om genoemde belastingplichtigen (financieel) tegemoet te komen. De keuze om hier wel toe over te gaan, brengt met zich dat de regeling in de wet het karakter van een onverplichte tegemoetkoming heeft.¹⁰ Voor de hoogte van deze tegemoetkoming is aangesloten bij het als gevolg van de selectie veroorzaakte directe nadeel van de belastingplichtige.

Uit onderzoek van de inspecteur blijkt¹¹ dat de aangiften IB/PVV van ongeveer 2000 belastingplichtigen ten onrechte zijn geselecteerd.¹² Daarbij is naar voren gekomen dat ongeveer 460 belastingplichtigen die in aanmerking kwamen voor een forfaitaire compensatie, zijn overleden voordat deze kon worden toegekend.¹³ In de wet is geen nabestaandenregeling opgenomen. De regering acht het, mede gelet op de ernst van de mogelijke grondrechtsschending en het aantal overleden belastingplichtigen, ongewenst dat geen tegemoetkoming aan nabestaanden kan worden toegekend.¹⁴ De regering neemt daarbij als overweging mee dat bij de vormgeving van de wet is overwogen om de compensatie via ambtshalve vermindering van de betreffende aangiften IB/PVV vorm te geven.¹⁵

Met de voorgestelde maatregel wordt alsnog een nabestaandenregeling in de wet opgenomen. Er bestaat evenmin een juridische verplichting om aan nabestaanden een (financiële) tegemoetkoming te bieden. De nabestaandenregeling heeft hiermee eveneens het karakter van een onverplichte tegemoetkoming.

Op grond van de voorgestelde nabestaandenregeling ontvangen aangewezen nabestaanden de forfaitaire compensatie die de overledene bij leven zou hebben ontvangen.¹⁶ Hiervoor is gekozen met het oog op ruimhartig compensatiebeleid en om aan te haken bij de niet gekozen route van de ambtshalve vermindering. Nabestaanden kunnen geen aanspraak maken op de aanvullende compensatie uit de wet. Als nabestaanden worden aangewezen de fiscaal partner op het moment van overlijden of, indien deze er niet is, de kinderen van de overledene.¹⁷ Bij meerdere kinderen vindt een toerekening naar evenredigheid plaats.¹⁸

¹⁰ Met het vastleggen van deze tegemoetkoming in de wet hebben betrokken belastingplichtigen vervolgens wel een wettelijke aanspraak op de tegemoetkoming.

¹¹ Zie de uitvoeringstoets.

¹² Het gaat om aangiften die mogelijk niet op voor het fiscaal toezicht relevante en objectieve criteria zijn geselecteerd. De correctie van deze aangiften was op zichzelf wel rechtmatig.

¹³ Memorie van toelichting, paragraaf 2.21.

¹⁴ Memorie van toelichting, paragraaf 2.21.

¹⁵ Bij een dergelijke vormgeving zou ook aan overleden belastingplichtigen de compensatie worden toegekend, die vervolgens ten goede zou komen aan de wettelijke erfgenamen. Hier is echter om uitvoeringstechnische redenen van afgezien.

¹⁶ Dit in tegenstelling tot de nabestaandenregeling zoals opgenomen in het bij koninklijke boodschap van 18 december 2024 ingediende wetsvoorstel van wet houdende regels met betrekking tot het tegemoetkomen van burgers ten aanzien van wie door de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen ten onrechte geen medewerking aan een buitengerechtelijke schuldregeling is gegeven (Wet onverplichte tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling) (Kamerstukken 36 675) waarbij aangewezen nabestaanden een vast bedrag van € 500 ontvangen.

¹⁷ Het gaat hierbij om de (adoptie)kinderen van de overledene of de (adoptie)kinderen van de (voormalige) echtgenoot of (voormalig) geregistreerde partner van de overledene.

¹⁸ Een evenredige toekenning van de tegemoetkoming vindt alleen plaats voor zover nog bij geen van de kinderen een tegemoetkoming is vastgesteld. Hierbij wordt alleen rekening gehouden met het aantal op het moment van eerste toekenning in beeld zijnde kinderen. Hierdoor is de verdeelsleutel niet altijd gelijk aan het totaal voor de tegemoetkoming in aanmerking komende kinderen. Zie ook het in onderdeel c opgenomen voorbeeld.

b. Doel nabestaandenregeling

In een eerder advies heeft de Afdeling uiteengezet dat het voor de beoordeling en acceptatie van een tegemoetkomingsregeling van belang is dat er geen twijfel kan bestaan over het karakter daarvan.¹⁹ De Staat is niet tot een tegemoetkoming verplicht als de juridische verplichting tot schadevergoeding of nadeelcompensatie ontbreekt. Als in uitzonderlijke gevallen wordt overwogen om een bepaalde groep burgers onverplicht tegemoet te komen, dient erkenning van leed voorop te staan.²⁰

De Afdeling merkt op dat de voorgestelde tegemoetkoming voor nabestaanden kennelijk bedoeld is ter erkenning van leed. Dit volgt uit de toelichting op de keuze van de regering om de aanvullende compensatie niet onder het bereik van de voorgestelde nabestaandenregeling te brengen. Toegelicht wordt dat hiervoor is gekozen vanwege het andere doel van de aanvullende compensatie, waarbij de nadruk zou liggen op het directe nadeel van de belastingplichtige en niet zozeer op de erkenning van leed.²¹ Dit lijkt te impliceren dat de forfaitaire compensatie van belastingplichtigen wel het doel heeft van erkenning van leed. Uit de toelichting op de wet komt dit echter niet naar voren. Daarin staat dat de forfaitaire compensatie van 100% van de bruto correctie van het verzamelinkomen ziet op het directe nadeel²² van de belastingplichtige als gevolg van de selectie.²³ Toegelicht wordt dat als deze tegemoetkoming niet toereikend is, de belastingplichtige een verzoek om aanvullende compensatie kan indienen.²⁴ De voorgestelde tegemoetkoming voor nabestaanden sluit aan bij de wettelijke forfaitaire compensatie die de overledene bij leven zou hebben ontvangen. Dit roept de vraag op wat het door de regering nagestreefde doel van de voorgestelde tegemoetkoming voor nabestaanden is.

De Afdeling adviseert in de toelichting het doel van de nabestaandenregeling te verduidelijken. Indien de voorgestelde nabestaandenregeling niet erkenning van leed tot doel zou hebben en zou dienen ter compensatie van het directe nadeel van nabestaanden, adviseert de Afdeling overtuigend te motiveren waarom de regering een nabestaandenregeling voorstelt en van welk nadeel bij nabestaanden sprake zou zijn.

c. Vormgeving tegemoetkoming

De voorgestelde tegemoetkoming sluit aan bij de forfaitaire compensatie die de overledene bij leven zou hebben ontvangen. Dit omdat de wettelijke erfgenamen (dit zouden ook anderen dan de partner of kinderen

¹⁹ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024 over de Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling, W06.24.00215/III. De citeertitel van het wetsvoorstel is later gewijzigd in «Wet onverplichte tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling». Het advies is opgenomen in Kamerstukken II 2024/25, 36 675, nr. 4.

²⁰ Zie onderdeel 2 van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024 over de Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling, W06.24.00215/III, Kamerstukken II 2024/25, 36 675, nr. 4.

²¹ Memorie van toelichting, paragraaf 2.21.

²² Volgens de memorie van toelichting bij de wet is bij een forfaitaire compensatie die gelijk is aan 100% van de bruto correctie van het verzamelinkomen de kans (zeer) klein dat er ondercompensatie optreedt en wordt de belastingplichtige daarmee waarschijnlijk in overwegende mate gecompenseerd voor alle gevolgen van de correctie voor belasting, premies en inkomensafhankelijke regelingen. Memorie van toelichting bij de wet, paragraaf 2.3.2 «Forfaitaire compensatie». Kamerstukken II 2023/24, 36 424, nr. 3.

²³ Memorie van toelichting bij de wet, paragraaf 2.3.2 «Forfaitaire compensatie». Kamerstukken II 2023/24, 36 424, nr. 3.

²⁴ Memorie van toelichting bij de wet, paragraaf 2.4 «Aanvullende compensatie bij bijkomend direct nadeel». Kamerstukken II 2023/24, 36 424, nr. 3.

kunnen zijn) het aan de overledene toekomende bedrag zouden hebben ontvangen als bij de wet gekozen zou zijn voor een tegemoetkoming via ambtshalve vermindering.²⁵ Nu hiervan is afgezien, is het alsnog onverplicht bieden van een tegemoetkoming aan aangewezen nabestaanden een zelfstandige keuze die ook van een eigen motivering moet worden voorzien.

De Afdeling merkt op dat gemaakte keuzes in de vormgeving van de voorgestelde tegemoetkoming vragen oproepen en verschillen binnen de doelgroep lijken te creëren. Hoewel voor de gehele doelgroep van aangewezen nabestaanden geldt dat sprake is van een onterechte selectie van de aangifte(n) van de betreffende overledene,²⁶ kan de hoogte van de tegemoetkoming per nabestaande verschillen. De hoogte is onder meer afhankelijk van de bruto correctie van het verzamelinkomen van de betreffende overledene, het aantal nabestaanden van die overledene, de wijze van vaststelling van de tegemoetkoming en het moment waarop deze wordt vastgesteld.

Zo is de tegemoetkoming aan nabestaanden hoger naarmate de door de overledene ten onrechte opgevoerde aftrekpost groter was. Zoals aangegeven in het advies van de Afdeling over de wet kan dit verschil onrechtvaardig overkomen, ook bij nabestaanden van wie de overledene relatief kleine bedragen ten onrechte in aftrek heeft gebracht.²⁷

Daarnaast leidt de vormgeving van de tegemoetkoming aan kinderen tot verschillen in de hoogte daarvan. Kinderen die bij de inspecteur bekend zijn, ontvangen ambtshalve een tegemoetkoming. Kinderen die niet bekend zijn moeten een aanvraag indienen.²⁸ De hoogte van de tegemoetkoming²⁹ aan een kind is in beginsel gelijk aan het bedrag dat reeds aan een ander kind ambtshalve of op aanvraag is toegekend.³⁰ Een evenredige toekenning van de tegemoetkoming vindt alleen plaats voor zover nog bij geen van de kinderen een tegemoetkoming is vastgesteld. Hierbij wordt alleen rekening gehouden met het aantal op het moment van eerste toekenning in beeld zijnde kinderen.

Deze opzet leidt ertoe dat het totaal aan de aangewezen nabestaanden toe te kennen bedrag hoger kan zijn dan het bedrag dat de overledene bij leven zou hebben ontvangen.³¹ Bovendien kan het met het oog op een hogere tegemoetkoming lonend zijn voor nabestaanden die een verzoek moeten indienen dit zo laat mogelijk in het traject te doen.³²

Het volgende voorbeeld illustreert de uitwerking van de gekozen opzet. Stel een overledene heeft vier kinderen en zou bij leven een tegemoetkoming hebben ontvangen van € 1.000. Twee kinderen (A en B) zijn in beeld bij de inspecteur en ontvangen ambtshalve een tegemoetkoming en twee kinderen (C en D) moeten een aanvraag indienen.

²⁵ Voor zover dat met inachtneming van de termijnen voor ambtshalve vermindering aan de orde zou zijn geweest.

²⁶ Het gaat om aangiften die mogelijk niet op voor het fiscaal toezicht relevante en objectieve criteria zijn geselecteerd. De correctie van deze aangiften was op zichzelf wel rechtmatig.

²⁷ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 28 augustus 2023 over de Wet compensatie wegens selectie aan de poort, Kamerstukken II 2023/24, 36 424, nr. 4.

²⁸ Het in artikel XIV, onderdeel B, voorgestelde artikel 2a, eerste en derde lid.

²⁹ Zowel bij een ambtshalve toekenning als bij een verzoek op aanvraag.

³⁰ Het in artikel XIV, onderdeel B, voorgestelde artikel 2a, tweede en zesde lid.

³¹ En daarmee ook hoger dan het bedrag dat de wettelijke erfgenamen via ambtshalve vermindering zouden hebben ontvangen.

³² Een latere aanvrager krijgt hetzelfde bedrag als reeds aan andere nabestaanden is toegekend. De evenredige toekenning wordt dan berekend op basis van minder nabestaanden dan in totaal voor toekenning in aanmerking komen. Zie de vergelijking tussen situatie 3 en 2.

Situatie 1: A en B krijgen ambtshalve ieder € 500.³³ Vervolgens krijgt C op verzoek ook € 500. Daarna dient D een verzoek in en krijgt ook € 500. Totaal € 2.000.

Situatie 2: bij A en B is nog geen sprake van een ambtshalve toekenning op het moment dat C een verzoek indient.³⁴ A, B en C krijgen ieder € 334.³⁵ Vervolgens dient kind D een verzoek in en krijgt ook € 334. Totaal € 1.336.

Situatie 3: bij A, B en C is nog geen sprake van een ambtshalve toekenning of een toekenning op aanvraag wanneer kind D een verzoek indient.³⁶ De kinderen krijgen ieder € 250. Totaal € 1.000.

De Afdeling wijst erop dat een beperkte aanvraagperiode tot uiterlijk 1 januari 2027 wordt voorgesteld.³⁷ Met het pas na die datum zowel ambtshalve als op aanvraag toekennen van een tegemoetkoming lijken de hiervoor genoemde verschillen in bedragen te kunnen worden voorkomen. Deze latere toekenningsdatum lijkt gezien het karakter van de tegemoetkoming niet onoverkomelijk.

Het is gezien het onverplichte karakter van de regeling geen gegeven dat voor de minimale hoogte van de tegemoetkoming zou moeten worden aangesloten bij de compensatie die de overledene bij leven zou hebben ontvangen. De aan nabestaanden geboden tegemoetkoming moet passen bij het doel van de voorgestelde regeling. In het eerdere advies³⁸ is tevens opgemerkt dat bij een onverplichte tegemoetkoming een vast bedrag meestal aangewezen is. Dit omdat daarbij het collectief centraal staat.³⁹ Daarbij is het van belang dat een tegemoetkomingsregeling een eenduidige opzet heeft en geen moeilijk uitlegbare verschillen binnen de doelgroep creëert. Nu de voorgestelde regeling tot dergelijke verschillen leidt, is er des te meer reden een vast bedrag te hanteren. De voorgestelde regeling voorziet daar echter niet in.

In het licht van voorgaande adviseert de Afdeling om als het doel is erkenning van leed, te volstaan met de toekenning van een vast bedrag voor aangewezen nabestaanden.⁴⁰ Indien de regering wenst vast te houden aan de in het wetsvoorstel voorgestelde vormgeving, adviseert de Afdeling die keuze dragend te motiveren. Ook adviseert zij in de toelichting dan in te gaan op voornoemde verschillen in de hoogte van de tegemoetkoming en het wetsvoorstel zodanig aan te passen dat deze verschillen worden weggenomen.

De compensatieregeling selectie aan de poort betreft een onverplichte compensatieregeling. Het gegeven dat het een onverplichte compensatieregeling betreft is logischerwijs ook het vertrekpunt geweest bij de vormgeving van de nabestaandenregeling. Er is niet gebleken van een juridische verplichting om de nabestaanden van burgers van wie een

³³ Twee in beeld zijnde kinderen voor wie nog geen tegemoetkoming is vastgesteld, toedeling naar evenredigheid.

³⁴ Drie in beeld zijnde kinderen voor wie nog geen tegemoetkoming is vastgesteld, toedeling naar evenredigheid.

³⁵ Afgerond in het voordeel van de nabestaanden.

³⁶ Vier in beeld zijnde kinderen voor wie nog geen tegemoetkoming is vastgesteld, toedeling naar evenredigheid.

³⁷ Het in artikel XIV, onderdeel B, voorgestelde artikel 2a, vierde lid.

³⁸ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024 over de Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling, W06.24.00215/III. Het advies is opgenomen in Kamerstukken II 2024/25, 36 675, nr. 4.

³⁹ Als het doel is erkenning van leed vanwege een bepaalde ervaring dan zal deze ervaring voor alle betrokkenen min of meer gelijk zijn. Vanuit dat oogpunt is een voor iedereen gelijk bedrag passend. Als het doel is om direct nadeel te compenseren, zal een individu zijn individuele schade vergoed willen zien.

⁴⁰ Met een pro rata toedeling bij kinderen.

aangifte onterecht is geselecteerd en vervolgens is gecorrigeerd te compenseren. Het ontbreken van deze juridische verplichting laat onverlet dat het kabinet het wenselijk en passend vindt dat de compensatie aan de door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaanden wordt uitgekeerd, als de burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd en vervolgens is gecorrigeerd is overleden voordat aan hem de compensatie is toegekend.

Het kabinet wenst niet in een nabestaandenregeling te voorzien, omdat een compensatie moet worden geboden voor eventueel leed dat een nabestaande heeft ervaren door de onterechte selectie. Evenmin geldt dat het kabinet in een nabestaandenregeling wil voorzien, omdat het compensatie wil bieden aan een nabestaande voor eventuele schade die deze nabestaande heeft ervaren door de onterechte selectie. In de memorie van toelichting bij de wet is toegelicht dat de compensatieregeling niet voorziet in een compensatie voor bijvoorbeeld de fiscale partner van de burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd. Dit uitgangspunt blijft gelden. Als het kabinet het wenselijk had gevonden om aan anderen dan de burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd, bijvoorbeeld de fiscale partner of een kind, te compenseren voor leed of schade dat deze andere burger heeft ervaren – ongeacht of de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd reeds is overleden voor toekenning van de compensatie – zou het voor de hand hebben gelegen als in de wet reeds was voorzien in een zelfstandige mogelijkheid tot het compenseren van anderen dan de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd voor leed of schade dat deze ander zelf heeft ervaren.

Het kabinet vindt een nabestaandenregeling in dezen allereerst wenselijk en passend gezien de ernst van de fout die is gemaakt. Een aangifte is op niet-fiscale gronden geselecteerd, waarmee niet valt uit te sluiten dat mogelijk sprake is geweest van schending van een grondrecht. Gezien de ernst van de fout wil het kabinet voor alle aangiften die onderdeel hebben uitgemaakt van het onderzoek herstel bieden als sprake is geweest van een onterechte selectie die is gevolgd door een correctie van de aangifte. Dit geldt ook als de burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd en vervolgens is gecorrigeerd is overleden voordat aan hem de compensatie is toegekend. Het kabinet acht het niet passend om in die situatie geen verder gevolg te geven aan de constatering dat een aangifte – in sommige gevallen meer dan tien jaar geleden – onterecht is geselecteerd en dus geen enkele vorm van herstel te bieden. Voorts speelt de vormgeving van de compensatieregeling een belangrijke rol bij waarom wordt voorzien in een nabestaandenregeling. Bij de vormgeving van het compensatiebeleid is bepaald dat de compensatieregeling niet minder gunstig voor de burger mag zijn dan als was gekozen voor compensatie via een ambtshalve vermindering. Volgens het kabinet werkt dat ook door naar de nabestaandenregeling. Daarnaast is het tijdsverloop en het aantal burgers van wie een aangifte onterecht is geselecteerd en vervolgens is gecorrigeerd en reeds is overleden voor toekenning van de compensatie hierbij relevant. Het gaat om aangiften inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over de kalenderjaren 2012 tot en met 2019. Herstel kan met ingang van 1 januari 2024 plaatsvinden, dus in sommige gevallen pas ruim tien jaar later na de onterechte selectie. Dit tijdsverloop kan niet los worden gezien van dat een aanzienlijk aantal burgers reeds is overleden voor toekenning van de compensatie. Volgens het kabinet is dit een te grote groep om niet te voorzien in een nabestaandenregeling, temeer omdat het kabinet met de compensatieregeling zo veel mogelijk herstel wenst te bieden.

Het vertrekpunt bij de nabestaandenregeling is derhalve niet het leed of de schade die een door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaande heeft ervaren. Het kabinet wenst met de compensatieregeling op grote schaal herstel te bieden en erkenning te bieden voor het leed dat de burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd mogelijk heeft ervaren. Dit doel geldt ook als de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd spijtig genoeg reeds is overleden voor toekenning van de compensatie. Door in een dergelijke situatie de compensatie uit te keren aan door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaanden kan aan het doel om op grote schaal herstel te bieden en erkenning te bieden voor het leed van burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd worden voldaan. Het voorgaande is verduidelijkt in het algemeen deel van de memorie van toelichting.

De Afdeling merkt op dat in plaats van aan te sluiten bij de compensatie die de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd ook gekozen kan worden om nabestaanden een vast bedrag toe te kennen. Het kabinet erkent dat bij een onverplichte compensatieregeling een compensatie in de vorm van toekenning van een vast bedrag in beginsel voor de hand liggend is, zeker als hierbij het collectief centraal staat. Bij de compensatieregeling is om moverende redenen besloten niet te voorzien in compensatie door toekenning van een vast bedrag. Een compensatie waarbij wordt aangesloten op de correctie die heeft plaatsgevonden, is destijds het meest passend en wenselijk geacht. Het kabinet is nog steeds van mening dat een compensatie gelijk aan de correctie die heeft plaatsgevonden passend en wenselijk is als een aangifte onterecht is geselecteerd en vervolgens is gecorrigeerd. Voorts ziet het kabinet geen aanleiding om vervolgens bij de nabestaandenregeling wél te kiezen voor compensatie door toekenning van een vast bedrag, temeer omdat de nabestaandenregeling moet bijdragen aan zo veel mogelijk herstel en erkenning van leed dat burgers van wie een aangifte onterecht is geselecteerd mogelijk hebben ervaren. Als de nabestaandenregeling als doel had om het leed van deze nabestaanden te erkennen, had volgens het kabinet compensatie door toekenning van een vast bedrag wél opportuun geweest kunnen zijn. Daarnaast speelt het uitgangspunt dat de burger van wie een aangifte is geselecteerd niet minder gunstig gecompenseerd mag worden, als was gekozen voor compensatie door middel van een ambtshalve vermindering. Het kabinet is van oordeel dat dit uitgangspunt ook heeft te gelden bij toekenning van de compensatie aan door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaanden. Nabestaanden compenseren door toekenning van een vast bedrag staat haaks op het eerdergenoemde uitgangspunt.

De gekozen vormgeving van de nabestaandenregeling – het toekennen van een compensatie die gelijk is aan de correctie – zou volgens de Afdeling resulteren in verschillen binnen de doelgroep. Dit verschil zou onder andere ontstaan doordat de compensatie gelijk is aan de correctie, en daarmee de compensatie voor iedere burger en daarmee voor de nabestaanden verschillend is. Hiervoor is toegelicht waarom het kabinet geen reden ziet om bij de door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaanden te kiezen voor een andere vorm van compensatie dan de compensatie die gelijk is aan de correctie die heeft plaatsgevonden. Voorts ontstaan er verschillen binnen de doelgroep, omdat de compensatie naar evenredigheid wordt verdeeld over de door de Belastingdienst aan te wijzen nabestaanden. Hoe meer nabestaanden er zijn van een burger van wie een aangifte onterecht is geselecteerd, hoe lager de compensatie per nabestaande zal zijn. Dit verschil zou kunnen worden weggenomen door compensatie door toekenning van een vast bedrag. Hiervoor is reeds uiteengezet waarom het kabinet in dezen niet kiest voor compensatie door toekenning van een vast bedrag.

De Afdeling merkt verder op dat het voorgestelde meldpunt voor kinderen van overleden burgers van wie de aangifte is geselecteerd en niet bij de Belastingdienst bekend zijn, in verschillen binnen de doelgroep resulteert. De afdeling illustreert deze verschillen aan de hand van een voorbeeld. Het kabinet erkent dat de voorgestelde mogelijkheid voor niet bij de Belastingdienst bekende kinderen kan betekenen dat in totaal een hoger bedrag aan compensatie wordt uitgekeerd dan als de compensatie aan de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd zou worden toegekend. Bij de vormgeving is dit risico beschouwd. Tevens is onderzocht welke alternatieven er zouden zijn om dit risico volledig teniet te doen. Een alternatief zou zijn om ook bij de bekende kinderen pas na één jaar na inwerkingtreding van de wijzigingen over te gaan tot toekenning van de compensatie. De compensatie zou dan in één keer over alle reeds bekende en zelf gemelde kinderen naar evenredigheid worden verdeeld. Het kabinet acht dit alternatief niet wenselijk. Het kabinet wenst juist zo snel mogelijk herstel te bieden en deze compensatieregeling af te ronden. Het alternatief zou inhouden dat de nabestaanden die reeds bekend zijn langer moeten wachten en dat dus pas later daadwerkelijk herstel wordt geboden. Daarnaast vraagt dit alternatief meer van de uitvoering. Een ander alternatief zou zijn om niet te voorzien in een meldpunt voor onbekende kinderen. Bij dit alternatief zou het risico op dat in totaal in een hoger bedrag aan compensatie wordt uitgekeerd dan als de compensatie aan de burger van wie de aangifte onterecht is geselecteerd zou worden toegekend geheel worden weggenomen. Het kabinet acht dit alternatief echter niet passend. Het kabinet ziet geen rechtvaardiging om kinderen die al bij de Belastingdienst bekend zijn anders te behandelen dan kinderen van een overledene die toevallig niet bekend zijn bij de Belastingdienst. Gelet daarop wenst het kabinet in de mogelijkheid te voorzien dat onbekende kinderen op verzoek in aanmerking kunnen komen voor de compensatie.

Naast dat de hiervoor geschetste alternatieven door het kabinet niet wenselijk worden geacht, ziet het kabinet ook geen noodzaak om te voorzien in een alternatief in relatie tot het risico dat in totaal een hoger bedrag aan compensatie zou kunnen worden uitgekeerd door het voorgestelde meldpunt voor niet bij de Belastingdienst bekende kinderen. Het risico hierop wordt namelijk laag ingeschat. Naar verwachting zal er maar in een beperkt aantal gevallen sprake zijn van bij de Belastingdienst onbekende kinderen.

Ten aanzien van het voorgestelde meldpunt voor bij de Belastingdienst onbekende kinderen merkt de Afdeling verder op dat dit kan resulteren in calculerend gedrag bij de onbekende kinderen en dat het zou lonen om zo laat mogelijk een verzoek te doen. Calculerend gedrag is mogelijk, mits een bij de Belastingdienst onbekend kind weet heeft van de nabestaandenregeling, sprake is van meerdere kinderen, het onbekende kind weet dat er meer (bekende) kinderen zijn en weet dat zijn ouder in aanmerking zou komen voor een compensatie. Het is twijfelachtig of een bij de Belastingdienst onbekend kind dit alles weet of kan achterhalen zonder eerst een verzoek te hebben gedaan. Het risico op dergelijk calculerend gedrag schat het kabinet dan ook laag in. Met betrekking tot de opmerking dat het zou lonen om zo laat mogelijk een verzoek te doen merkt het kabinet op dat dit deels klopt. Het kan lonend te zijn om te wachten met een verzoek in afwachting van de toekenning van de compensatie aan andere kinderen, maar zodra de compensatie aan minimaal één kind is toegekend maakt het niet meer uit wanneer het verzoek wordt gedaan. De hoogte van de compensatie zal dan altijd gelijk zijn aan hetgeen al aan een kind is toegekend. Langer wachten met het doen van een verzoek heeft dan geen meerwaarde. Hiervoor is reeds opgemerkt dat het twijfelachtig is of een bij de Belastingdienst onbekend kind over genoeg

informatie beschikt om dergelijk calculerend gedrag – zo laat mogelijk het verzoek doen – toe te passen.

3. Btw-vrijstelling leveringen en diensten van sociale of culturele aard, in het bijzonder diensten van bewindvoerders en curatoren

a. Achtergrond en inhoud van de maatregel

De btw-richtlijn⁴¹ verplicht lidstaten vrijstelling te verlenen voor diensten en leveringen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en sociale zekerheid voor zover het publiekrechtelijke lichamen betreft of andere organisaties die door de lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend.⁴²

Een btw-vrijstelling heeft tot gevolg dat een ondernemer geen btw in rekening hoeft te brengen aan zijn klanten, maar betekent ook dat de ondernemer de btw die aan hem in rekening wordt gebracht, niet mag aftrekken (de zogenoemde vooraftrek). Een btw-vrijstelling wordt daarom niet in alle gevallen als een voordeel gezien.

Een lidstaat mag limitatief in de btw-richtlijn genoemde voorwaarden verbinden aan de vrijstelling,⁴³ waaronder de voorwaarde dat instellingen geen winst mogen beogen. Een lidstaat moet bij de keuze voor deze voorwaarden het neutraliteitsbeginsel in acht nemen. Dit houdt in dat goederen en diensten die vanuit het oogpunt van de modale consument met elkaar concurreren hetzelfde worden behandeld voor de btw-heffing.

Nederland heeft gebruikgemaakt van de bevoegdheid om voorwaarden aan de vrijstelling te verbinden.⁴⁴ De eerste voorwaarde is dat de ondernemer geen winst beoogt.⁴⁵ Hierop is bij algemene maatregel van bestuur (amvb) een uitzondering gemaakt, waardoor in bepaalde gevallen wel winst mag worden beoogd. De tweede voorwaarde is dat door de vrijstelling geen verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die wel winst beogen.⁴⁶

De Hoge Raad heeft in een arrest van 14 april 2023⁴⁷ geoordeeld dat de in de amvb opgenomen uitzondering dat wel winst mag worden beoogd onverbindend is, omdat hiervoor een toereikende delegatiegrondslag ontbreekt. De Hoge Raad heeft ten overvloede⁴⁸ ook uitleg gegeven aan onder meer het begrip leveringen en diensten die als zodanig worden verricht door instellingen voor algemeen maatschappelijk werk.⁴⁹ Daarbij is onder meer geoordeeld dat diensten die als zodanig worden verricht door bewindvoerders of curatoren, en diensten die inherent zijn aan beschermingsbewind of curatele (hierna: diensten verricht door bewind-

⁴¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L347) (hierna: btw-richtlijn).

⁴² Artikel 132, eerste lid, aanhef en onderdeel g, btw-richtlijn.

⁴³ Artikel 133 btw-richtlijn.

⁴⁴ De voorwaarden van artikel 133, onderdelen a en d, btw-richtlijn.

⁴⁵ De voorwaarde is dat de ondernemer niet systematisch het maken van beogen van winst beoogt en, zo er wel winst wordt gemaakt, hij deze niet mag uitkeren, maar die winst moet aanwenden voor de instandhouding of verbetering van de leveringen en diensten die worden verleend. Artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel f, Wet OB 1968 juncto artikel 7, eerste lid, en bijlage B, Algemene aantekening, derde alinea, UBOB 1968. Het zou passend zijn deze voorwaarde waarvan de tekst is ontleend aan de btw-richtlijn op het niveau van de wet te regelen.

⁴⁶ Artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel f, Wet OB 1968). Dit is nader uitgewerkt in artikel 11, achtste lid, Wet OB 1968 juncto artikel 6b van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁴⁷ Hoge Raad 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:460.

⁴⁸ Dit met het oog op het belang voor de rechtspraak.

⁴⁹ Post b29, bijlage B, UBOB 1968.

voerders en curatoren), diensten zijn die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid.⁵⁰ Daarmee kunnen deze diensten onder het bereik van de vrijstelling worden gebracht.⁵¹

Door het oordeel van de Hoge Raad dat er geen toereikende delegatiegrondslag is, vallen winstbeogende ondernemers, waaronder bewindvoerders en curatoren, niet onder de vrijstelling. Met de voorgestelde maatregel wordt een delegatiebepaling in de Wet OB 1968 voorgesteld waardoor bij amvb kan worden bepaald dat de vrijstelling ook van toepassing is op winstbeogende ondernemers. Hiermee wordt volgens de toelichting beoogd de bestaande situatie te continueren.⁵²

Ook vermeldt de toelichting dat niet de voorgestelde maatregel, maar het oordeel van de Hoge Raad over de reikwijdte van de vrijstelling inzake diensten verricht door bewindvoerders en curatoren ertoe leidt dat winstbeogende instellingen in deze sector verplicht onder de vrijstelling vallen. De toelichting vermeldt dat dit slechts indirect verband houdt met de voorgestelde maatregel.⁵³

b. Reikwijdte vrijstelling is mede keuze van regering

De Afdeling merkt op dat op grond van de btw-richtlijn in beginsel zowel winst- als niet-winstbeogende instellingen onder de vrijstelling vallen.⁵⁴ Het is aan de lidstaat om aan de vrijstelling de voorwaarde van het niet beogen van winst te verbinden,⁵⁵ mits daarbij het neutraliteitsbeginsel in acht wordt genomen. Deze keuze moet wel voldoende worden gemotiveerd, juist ook wanneer zich wijzigingen in de reikwijdte van de vrijstelling voordoen. Dit geldt zowel voor het blijven hanteren van de voorwaarde van het niet beogen van winst als het blijven hanteren van de uitzondering daarop.

De toelichting gaat hier echter zeer beperkt op in en vermeldt dat de vrijstelling vooral beoogt om de kosten te drukken van bepaalde prestaties binnen het domein van leveringen en diensten van sociale of culturele aard.⁵⁶ Tevens vermeldt de toelichting dat het daardoor wenselijk kan zijn de vrijstelling ook toe te passen in sectoren waar het beogen van winst regelmatig voorkomt. De toelichting vermeldt daarbij dat een dergelijke afweging in het verleden is gemaakt voor de winstbeogende instellingen die als gevolg van de destijds gemaakte uitzondering onder de vrijstelling vallen.⁵⁷

De Hoge Raad heeft echter inmiddels bepaald dat het toepassingsbereik van de vrijstelling – en daarmee indirect ook die van de uitzondering – breder is dan waar indertijd vanuit werd gegaan. Ook voor diensten verricht door bewindvoerders en curatoren geldt dat deze onder de

⁵⁰ De Hoge Raad heeft verder vastgesteld dat dit geen diensten zijn die vallen onder schuldhelpverlening zoals bedoeld in post b33, bijlage B, UBOB 1968.

⁵¹ Post b29, bijlage B, UBOB 1968.

⁵² Memorie van toelichting, paragraaf 2.7. In de periode vanaf het arrest is via beleidsbesluit eenzelfde situatie toegestaan als gold voor het arrest. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 april 2023 over aangewezen instellingen die winst beogen en de omzetbelasting (Stcrt. 2023, 12111).

⁵³ Memorie van toelichting, paragraaf 10, onder punt 1 «kostenstijging».

⁵⁴ Artikel 132, eerste lid, aanhef en onderdeel g, btw-richtlijn.

⁵⁵ Dit betreft de gehele voorwaarde van artikel 133, onderdeel a, btw-richtlijn. In de Wet OB 1968 is niet de gehele voorwaarde opgenomen, deze volgt uit een aantekening bij bijlage B van het UBOB 1968. Dit komt de leesbaarheid en inzichtelijkheid van de geïmplementeerde regelgeving niet ten goede.

⁵⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 2.7, onder «Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie».

⁵⁷ De instellingen die vallen onder de uitzondering van Bijlage B, Algemene aantekening, derde alinea, UBOB 1968.

vrijstelling kunnen vallen en daarmee ook onder de uitzondering in het geval van het beogen van winst. Een dergelijke wijziging vergt in zoverre een hernieuwde keuze van de regering over het gewenste toepassingsbereik van de vrijstelling.

Anders dan de toelichting lijkt te suggereren,⁵⁸ is het toepassingsbereik van de vrijstelling dan ook niet alleen een gevolg van het arrest van de Hoge Raad, maar een gevolg van de keuze die Nederland als lidstaat maakt ten aanzien van het verbinden van voorwaarden aan de vrijstelling.

Nederland heeft ervoor gekozen de vrijstelling te beperken tot niet-winst beogende instellingen. In het verleden is aangegeven dat onder meer vrijwel alle instellingen voor algemeen maatschappelijk werk,⁵⁹ waar gelet op het arrest van de Hoge Raad ook bewindvoerders en curatoren onder vallen, voor een deel van hun activiteiten in meer of mindere mate winstbeogend zijn.⁶⁰ Bezien vanuit de door Nederland gemaakte keuze om de vrijstelling te beperken tot niet-winst beogende instellingen, lijkt het, mede in het licht van de andere gestelde voorwaarde dat de concurrentieverhoudingen niet mogen worden verstoord,⁶¹ voor de hand te liggen deze sector geheel uit te sluiten van de vrijstelling.

Uit de toelichting blijkt niet waarom hier niet voor is gekozen. De Hoge Raad benoemt in het eerdergenoemde arrest dat het in een dergelijke situatie voor de hand ligt de gehele sector⁶² uit te sluiten van de vrijstelling.⁶³ Deze uitleg en gevolgtrekking staan haaks op de keuze van de regering om de vrijstelling juist wel op de gehele sector toe te passen.

De Afdeling adviseert het toepassen van de vrijstelling op diensten verricht door winst-beogende bewindvoerders en curatoren dragend te motiveren en daarbij aandacht te besteden aan de eerder gemaakte keuze om aan de vrijstelling de voorwaarde te verbinden van het niet beogen van winst, het voorkomen van concurrentieverstoreningen en het genoemde oordeel van de Hoge Raad.

De Afdeling adviseert bij de motivering voor de maatregel mede aandacht te besteden aan de eerdere keuzes om het criterium van niet-winstbeogen aan de btw-vrijstelling te verbinden. Bij het Besluit van 15 december 2005⁶⁴ is post b.29 van Bijlage B UBOB 1968 uitgebreid. Vanaf 1 juni 1996 tot 1 januari 2006 was deze post voorbehouden aan niet-winstbeogende instellingen voor algemeen maatschappelijk werk voor zover deze waren aangesloten bij de Vereniging van Ondernemingen in de gepremieerde en gesubsidieerde sector (VOG). Per 1 januari 2006 is de post aangepast. Voor instellingen voor algemeen maatschappelijk werk verviel de voorwaarde dat deze aangesloten dienden te zijn bij de VOG. Daarnaast werd de post uitgebreid met instellingen voor bedrijfsmaatschappelijk

⁵⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 10, onder punt 1 «kostenstijging».

⁵⁹ Post b29, bijlage B, UBOB 1968 waar ook bewindvoerders en curatoren onder vallen.

⁶⁰ Besluit van 15 december 2005, houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in verband met een herziening van de vrijstelling voor sociale en culturele prestaties alsmede met een aanpassing op enkele onderdelen (Stb. 2005, 687), toelichting onderdeel E6.

⁶¹ Een klein deel van de sector dat geen winst beoogt krijgt de vrijstelling en daardoor treedt een verstoring in de concurrentieverhoudingen op met het overgrote deel van de rest van de sector.

⁶² Zowel winst als niet-winst beogende ondernemers.

⁶³ De Hoge Raad overweegt dat als komt vast te staan dat een groot deel van deze instellingen (dit zijn de instellingen, bedoeld in post b29, bijlage B, UBOB 1968) in meer of mindere mate winstbeogend zijn, dat ertoe kan leiden dat ook niet-winstbeogende instellingen de vrijstelling niet deelachtig kunnen worden. Hoge Raad 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:460, r.o. 3.2.5.

⁶⁴ Besluit van 15 december 2005, houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in verband met een herziening van de vrijstelling voor sociale en culturele prestaties alsmede met een aanpassing op enkele onderdelen (Stb. 2005, 687).

werk. Deze instellingen waren ook wel winstbeogend. Eerder werden deze instellingen voor bedrijfsmaatschappelijk werk op hun verzoek (en na vaststelling dat aan de ter zake gestelde voorwaarden, waaronder niet-winstbeogend, werd voldaan) ook wel opgenomen onder letter a van bijlage B UBOB 1968 (en daarmee onder de vrijstelling). De uitbreiding in 2006 had vooral een praktische reden omdat de diensten die beide soorten instellingen verrichtten niet eenvoudig van elkaar waren te onderscheiden. Per 1 januari 2006 werd ook de Algemene aantekening aangepast in die zin dat voor de in post b.29 bedoelde instellingen winst beogen niet langer een uitsluitingsgrond was voor toepassing van de vrijstelling.

Met het arrest van de Hoge Raad vallen nu ook diensten op het gebied van onderbewindstelling als bedoeld in artikel 1:431 BW en curatele als bedoeld in artikel 1:378 BW onder de reikwijdte van post b.29 van Bijlage B. Daarbij geldt overigens dat de diensten moeten worden verricht door een instelling van maatschappelijk werk. Gelet op de aard van de in post b.29 bedoelde diensten en de daarbij behorende doelgroep (zoals personen in een situatie van mentale hulpbehoefendheid⁶⁵) is het wenselijk om de toegankelijkheid tot deze diensten te waarborgen door de daarmee verbonden kosten laag te houden. Een btw-vrijstelling (in combinatie met gereguleerde tarieven) draagt daaraan bij. Anders dan wellicht wordt gesuggereerd is niet gebleken dat de sector als geheel genomen hierdoor in de problemen komt.

Op zichzelf gezien leidt het beogen van winst er niet toe dat een ondernemer financieel nadeel ondervindt van de toepassing van een btw-vrijstelling. Alleen winstbeogende dienstverrichters met een substantiële btw-voordruk zullen financieel nadeel ondervinden van de toepassing van een btw-vrijstelling (zie ook hierna in onderdeel c). Winstbeogende dienstverrichters met een relatief geringe btw-voordruk ondervinden dit nadeel niet of slechts in zeer kleine mate. Het eventueel intrekken van de vrijstelling zou echter met name voor die laatste groep van dienstverrichters betekenen dat hun kosten zullen stijgen. Doordat prijzen zijn vastgesteld, kunnen zij dit niet of beperkt verrekenen, waardoor hun financiële positie verslechtert.

Daarnaast moet worden bedacht dat ook niet-winstbeogende ondernemers onder de reikwijdte van post b.29 vallen. Ook voor die groep zou bij intrekking van de vrijstelling gelden dat hun diensten aanzienlijk duurder zouden worden als hun voordruk-btw relatief gering is. Deze kostenstijging voor de afnemers, die veelal in kwetsbare situatie verkeren, acht het kabinet niet gewenst.

c. Gevolgen voor de sector

In de internetconsultatie zijn veel reacties ontvangen van ondernemers die diensten verrichten als bewindvoerders en curatoren.⁶⁶ Zij verwachten door het verplicht moeten toepassen van de vrijstelling in de financiële problemen te komen. Dit als gevolg van het verlies van het recht op vooraf trek van btw in combinatie met het volgens de sector niet toereikend zijn van de tarieven die zij voor hun dienstverlening in rekening kunnen brengen.⁶⁷ De toelichting gaat maar beperkt in op deze punten. Daarbij wordt voor wat betreft het toepassingsbereik van de vrijstelling verwezen naar het arrest van de Hoge Raad en voor de hoogte van de tarieven naar het Ministerie van Justitie en Veiligheid.

⁶⁵ Hoge Raad 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:460, r.o. 4.3.5.

⁶⁶ Overheid.nl | Consultatie Fiscale verzamelwet 2026.

⁶⁷ Er gelden gereguleerde tarieven die zijn opgenomen in de Regeling beloning curatoren, bewindvoerders en mentoren.

Het is aan de regering om dragend te motiveren, ook richting de betreffende sector, waarom haar keuzes ertoe leiden dat de vrijstelling van toepassing is.⁶⁸ De regering dient de gevolgen van de gemaakte keuzes in kaart te brengen en mee te wegen bij het invoeren en de inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel. Daarbij mag een integrale aanpak worden verwacht. Als de combinatie van de hoogte van tarieven en het verliezen van vooraftrek van btw er per saldo toe zou leiden dat de sector als geheel in de problemen komt, dienen de gevolgen daarvan nader en integraal te worden gezien.⁶⁹

De Afdeling adviseert de gevolgen voor de sector nader en integraal in kaart te brengen en mee te wegen bij het invoeren van de voorgestelde maatregel dan wel mee te nemen bij de afweging de vrijstelling per 2026 op deze sector toe te passen.

De aanleiding voor de voorgestelde maatregel is de constatering van de Hoge Raad⁷⁰ dat in de Wet OB 1968 een wettelijke grondslag ontbreekt die het mogelijk maakt om bepaalde winstbeogende instellingen⁷¹ te laten delen in de vrijstelling van btw voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard.⁷² Zoals hierboven is toegelicht heeft het kabinet de keuze gemaakt om deze btw-vrijstelling (blijvend) te laten gelden voor zowel winstbeogende als niet-winstbeogende instellingen.

Voorafgaand zijn gesprekken gevoerd met diverse koepelorganisaties uit de sector schuldhulpverlening en bewindvoering. Uit deze gesprekken kwam naar voren dat primair de wens bestaat dat het beleid eenduidig en voor iedereen gelijk geldend is. Het opheffen van een verschil in btw-behandeling tussen winst beogende en niet-winstbeogende instellingen is daarbij een belangrijke voorwaarde. Daarbij zijn ook de gevolgen van een verplichte btw-vrijstelling voor instellingen en afnemers belicht.

Gevolgen voor instellingen

Voor winstbeogende instellingen kan de btw-vrijstelling leiden tot een kostenstijging door het verlies van btw-aftrekrecht en eventueel door het moeten voldoen van zogenoemde herzienings-btw in verband met reeds aangeschafte bedrijfsmiddelen. Hierover valt het volgende op te merken:

- Winstbeogende instellingen krijgen alleen te maken met de genoemde kostenstijging indien zij óf vóór het arrest van de Hoge Raad de btw-vrijstelling voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard niet hebben toegepast óf eerder de btw-vrijstelling wel hebben toegepast, maar sinds het arrest van de Hoge Raad gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Het beleidsbesluit bevat immers een goedkeuring die ondernemers desgewenst kunnen negeren.
- In het beleidsbesluit is al aangekondigd dat het kabinet de mogelijkheid onderzoekt om de Wet OB aan te passen zodat de btw-vrijstelling gehandhaafd blijft voor winstbeogende instellingen. Winstbeogende instellingen hebben hiermee dus rekening kunnen houden, evenals met de gevolgen van het handhaven van de verplichte btw-vrijstelling.

⁶⁸ Bij zowel het beogen als niet-beogen van winst.

⁶⁹ Met de regulering van tarieven wordt beoogd de hulp die deze sector biedt toegankelijk te houden. Als belanghebbenden de hulp niet zelf kunnen financieren worden gemeenten geacht via de bijzondere bijstand deze toegankelijkheid te waarborgen. De hoogte van de tarieven is daarmee mede bepalend voor de kosten van de bijzondere bijstand voor gemeenten en de bekostiging vanuit het Rijk voor het gemeentelijk domein.

⁷⁰ HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:460, r.o. 3.2.3.

⁷¹ Als bedoeld in de Algemene aantekening, derde alinea, opgenomen in Bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968.

⁷² Artikel 11, eerste lid, onderdeel f, Wet OB 1968.

- De financiële gevolgen zullen voor elke winstbeogende dienstverlener anders zijn. Een btw-belaste dienstverlener zal door de verplichte btw-vrijstelling niet langer meer zijn voordruk-btw in aftrek kunnen brengen. De voordruk-btw hangt af van de omvang van de prestaties die de dienstverlener inkoopt om zijn dienstverlening mogelijk te maken. Daarbij is de eventuele inhuur van personeel in de regel de belangrijkste btw-belaste kostenpost. De inhuur van personeel is echter geen noodzakelijk gegeven voor het verrichten van de hier bedoelde prestaties. Vooral kleinere instellingen werken met personeel in loondienst en ervaren daardoor geen substantiële gevolgen van het niet-aftrekbaar zijn van de voordruk-btw.

Door de wetsaanpassing die de btw-vrijstelling voor de bedoelde diensten wederom verplicht stelt ontstaat weer een gelijk spelveld tussen winst- en niet-winstbeogende instellingen. Dat sluit ook aan bij de tweede voorwaarde van deze btw-vrijstelling, het vereiste dat geen verstoring van concurrentieverhoudingen mag optreden tussen winstbeogende en niet-winstbeogende instellingen.

Het bovenstaande betekent niet dat het kabinet geen oog heeft voor deze sector. De vastgestelde tarieven voor bewindvoerders en curatoren worden jaarlijks geïndexeerd.⁷³ Bovendien zullen de tarieven met ingang van 1 januari 2026 eenmalig verhoogd worden met 10,5% plus de reguliere indexatie.⁷⁴

Gevolgen voor afnemer

De tarieven die de betrokken instellingen mogen rekenen zijn vastgesteld exclusief btw.⁷⁵ Winstbeogende dienstverleners kunnen nu nog de vrijstelling buiten toepassing laten. Het is daardoor mogelijk dat afnemers, in de regel particulieren en (niet-aftrekgerechtigde) gemeenten, op dit moment btw in rekening gebracht krijgen indien zij prestaties van deze instellingen afnemen. Door een verplichte btw-vrijstelling voor alle instellingen worden diensten gericht op het voorkomen of oplossen van een problematische schuldsituatie in die gevallen voor de afnemer goedkoper. Dat is in lijn met het doel van deze btw-vrijstelling.

4. Inkomensverklaring kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

a. Huidige regeling

Een buitenlandse belastingplichtige kan onder voorwaarden worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige (kbb).⁷⁶ Eén van de voorwaarden is dat de belastingplichtige jaarlijks een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland aan de Belastingdienst verstrekt. Op basis van een delegatiebevoegdheid⁷⁷ kunnen bij amvb regels worden gesteld waardoor de verklaring om doelmatigheidsredenen achterwege kan blijven.

Met het Eindejaarsbesluit 2023 is per 1 januari 2024 uitvoering gegeven aan die delegatiebevoegdheid.⁷⁸ Op basis daarvan hoeft de belastingplichtige de inkomensverklaring niet langer jaarlijks te verstrekken, maar

⁷³ Artikel 13 Regeling beloning curatoren, bewindvoerders en mentoren.

⁷⁴ Kamerbrief van 16 april 2025 (Kamerstukken II 2024/25, 24 515, nr. 795).

⁷⁵ Regeling beloning curatoren, bewindvoerders en mentoren.

⁷⁶ Een kbb komt in aanmerking voor dezelfde fiscale aftrekkosten en heffingskortingen als een binnenlandse belastingplichtige.

⁷⁷ Artikel 7.8, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

⁷⁸ Met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2018.

alleen bij de initiële aanvraag om als kbb te kwalificeren.⁷⁹ In opvolgende jaren is het standaard overleggen van zo'n verklaring niet nodig, mits de belastingplichtige onafgebroken blijft voldoen aan de overige voorwaarden, de woonlandse en de inkomenseis.

De belastingplichtige moet aannemelijk kunnen maken dat aan de voorwaarden is voldaan als de inspecteur daarom verzoekt. Dit kan door het overleggen van een inkomensverklaring, maar als het verkrijgen hiervan op zware praktische bezwaren stuit ook op een andere manier.⁸⁰ Dit is het geval als de belastingdienst in het woonland van de buitenlandse belastingplichtige ondanks door hem gedane moeite weigert de inkomensverklaring te ondertekenen.⁸¹

b. Voorgestelde regeling, versoepeling en verzwaring

Volgens de toelichting vraagt de huidige wettelijke eis van het overleggen van een inkomensverklaring veel van het doenvermogen van belastingplichtigen. In de praktijk blijken steeds minder landen mee te werken aan het verstrekken van een inkomensverklaring.⁸² Voorgesteld wordt per 1 januari 2026 de wettelijke eis af te schaffen om voor kwalificatie als kbb een inkomensverklaring te overleggen. In plaats daarvan wordt een wettelijke bevoegdheid voor de inspecteur voorgesteld om te verzoeken om een inkomensverklaring. Na zo'n verzoek is de belastingplichtige wettelijk verplicht deze te overleggen.⁸³

Ook wordt voorgesteld de genoemde delegatiegrondslag te laten vervallen. De toelichting vermeldt⁸⁴ daarbij dat ook de maatregel uit het Eindejaarsbesluit 2023 zal komen te vervallen.⁸⁵ Met het vervallen van de delegatiegrondslag vervalt de mogelijkheid om de verklaring achterwege te laten vanwege doelmatigheidsredenen. Als de belastingplichtige het verzoek krijgt een inkomensverklaring te overleggen en hij, ondanks gedane moeite, wordt geconfronteerd met een belastingdienst in het woonland die weigert de inkomensverklaring te ondertekenen, kan hij niet aan het verzoek voldoen en daardoor niet kwalificeren als kbb.⁸⁶

De inspecteur kan in de voorgestelde regeling niet alleen bij de initiële kwalificatie als kbb, maar ook voor elk opvolgend jaar verzoeken om een inkomensverklaring. In die zin constateert de Afdeling dat de maatregel naast een versoepeling⁸⁷ voor de initiële kwalificatie tegelijkertijd tot een

⁷⁹ Artikel 21bis, vierde lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

⁸⁰ Dit kan bijvoorbeeld door een aangifte, aanslag of andere verklaringen en beschikkingen van de belastingautoriteit van zijn woonstaat te verstrekken. Nota van toelichting bij het Eindejaarsbesluit 2023, paragraaf 2.1, onder «Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige».

⁸¹ Nota van toelichting bij het Eindejaarsbesluit 2023, paragraaf 2.1, onder «Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige».

⁸² Memorie van toelichting, paragraaf 2.4. Overigens zijn er al langer signalen dat andere belastingautoriteiten niet altijd willen meewerken: Verslag van een schriftelijk overleg inzake internationaal fiscaal (verdrags)beleid, Kamerstukken II 2019/20, 25 087, nr. 253 en de Rapportage van knelpunten van fiscale grensarbeiders 2019, Kamerstukken II 2019/20, 26 834, nr. 46, blg-901794, p. 3.

⁸³ Het voorgestelde artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001.

⁸⁴ Memorie van toelichting, paragraaf 2.4.

⁸⁵ Dit zal via een algemene maatregel van bestuur moeten worden geregeld.

⁸⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 2.4 en artikelsgewijze toelichting bij artikel 7.8 Wet IB 2001. In paragraaf 2.4 onder «Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen» staat echter dat de voorgestelde regeling een juridische grondslag biedt voor de inspecteur om, nadat hij om de verklaring heeft gevraagd, dit verzoek alsnog buiten beschouwing te laten en genoeg te nemen met andere bewijsstukken. De voorgestelde wettekst biedt die ruimte echter niet. Deze tekst in de toelichting sluit verder ook niet aan op overige passages in de toelichting en de uitvoeringstoets.

⁸⁷ Van een eis van het standaard overleggen van een verklaring bij de initiële kwalificatie naar het alleen overleggen op verzoek van de inspecteur.

verzwaring voor de daaropvolgende jaren leidt. In tegenstelling tot de huidige regeling kan de inspecteur ook voor opvolgende jaren weer om een inkomensverklaring vragen, waarbij de belastingplichtige verplicht is deze te leveren. De inspecteur heeft daarbij niet langer ruimte om vanwege zware praktische bezwaren alsnog af te zien van de eenmaal gestelde eis.⁸⁸

c. Eis inkomensverklaring mogelijk strijdig met evenredigheidsbeginsel en EU-recht

De toelichting maakt niet duidelijk wat de reden is van het, alleen op verzoek van de inspecteur, handhaven van de plicht een inkomensverklaring te overleggen. Aangezien volgens de toelichting steeds meer landen niet willen meewerken aan het verstrekken van een inkomensverklaring, is de kans groot dat de belastingplichtige niet aan een verzoek van de inspecteur zal kunnen voldoen, met als gevolg dat hij niet kan kwalificeren als kbb. De inspecteur kan niet op zijn verzoek terugkomen en zal dus een weloverwogen keuze moeten maken om al dan niet te verzoeken om de verklaring. Het is de vraag of de mogelijkheid van het kunnen stellen van deze eis in de praktijk effectief zal kunnen worden ingezet.

Het kunnen eisen van de verklaring lijkt als zodanig ook geen toegevoegde waarde te hebben. De bewijslast dat aan de voorwaarden van kwalificatie als kbb wordt voldaan, ligt op grond van de normale bewijslastverdeling reeds bij de belastingplichtige.⁸⁹ De inkomenseis kan hij dan aannemelijk maken door het uit eigen beweging insturen van een inkomensverklaring, maar ook met alternatieven.⁹⁰ Dit biedt de belastingplichtige armslag, juist in situaties waarin de medewerking van de belastingautoriteit van het woonland geen gegeven is.

Gezien de wetenschap van de regering dat steeds meer landen niet willen meewerken aan het verstrekken van een inkomensverklaring,⁹¹ komt de vraag op of het onder die omstandigheden blijven verplichten op verzoek een dergelijke verklaring te verstrekken, niet onredelijk bezwarend is voor de belastingplichtige. Daarbij weegt de last voor belastingplichtigen om de verklaring te bemachtigen mogelijk niet op tegen het controlebelang⁹² van de inspecteur. In ogenschouw dient daarbij te worden genomen dat het niet kunnen overleggen van de verklaring voor de belastingplichtige tot het verstreckende gevolg leidt dat hij niet als kbb kan kwalificeren, terwijl het gevolg voor de inspecteur gezien de bewijslastverdeling beperkt lijkt. Dit vraagt om een rechtvaardiging van de maatregel mede in het licht van het evenredigheidsbeginsel en het vrij verkeer van personen.⁹³ De toelichting besteedt hieraan echter geen aandacht.

⁸⁸ De wettelijke mogelijkheid om vanwege doelmatigheidsredenen van een verklaring af te zien, komt met het voorstel te vervallen en daarmee ook de mogelijkheid om de verklaring vanwege zware praktische bezwaren achterwege te laten. Deze bezwaren zijn in de toelichting bij het Eindejaarsbesluit 2023 genoemd. Nota van toelichting bij het Eindejaarsbesluit 2023, paragraaf 2.1, onder «Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige».

⁸⁹ De bewijslastverdeling in het fiscale recht is gebaseerd op het uitgangspunt «wie stelt, bewijst».

⁹⁰ Eerder door de regering genoemde alternatieven zijn het verstrekken van een aangifte, aanslag of andere verklaringen en beschikkingen van de belastingautoriteit van de woonstaat. Nota van toelichting bij het Eindejaarsbesluit 2023, paragraaf 2.1, onder «Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige».

⁹¹ Memorie van toelichting, paragraaf 2.4.

⁹² Memorie van toelichting, paragraaf 2.4, onder «Doelmatigheid, doeltreffendheid en evaluatie».

⁹³ Zie de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 december 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:7491, r.o. 3.8.

d. Conclusie

De Afdeling adviseert het, al dan niet op verzoek, moeten verstrekken van een inkomensverklaring als voorwaarde om te kunnen kwalificeren als kbb in zijn geheel te laten vervallen.⁹⁴

Voor het geval de regering wenst vast te houden aan het kunnen stellen van deze eis, adviseert de Afdeling in de toelichting dragend te motiveren waarom de regering hiervoor kiest en daarbij in te gaan op het evenredigheidsbeginsel en het vrij verkeer van personen. Ook adviseert zij in dat geval de regeling zo vorm te geven dat deze niet leidt tot een verzwaring ten opzichte van de bestaande regelgeving.

Als de inspecteur om een inkomensverklaring verzoekt conform de voorgestelde wijziging, is de belastingplichtige in beginsel verplicht deze te overleggen. Als na een initieel verzoek tot het overleggen van een inkomensverklaring dit toch onredelijk bezwarend of onevenredig blijkt voor de belastingplichtige, dan kan de inspecteur de belastingplichtige de mogelijkheid bieden om alsnog op een andere wijze aannemelijk te maken dat aan de voorwaarden van de KBB-regeling wordt voldaan en daarmee afzien van het verzoek. Hiermee kan de inkomensverklaring dus achterwege blijven. Hiervoor is de huidige delegatiegrondslag niet langer nodig. Deze vervalt daarom in het voorstel. Om een en ander te verduidelijken is de voorgestelde wettekst en de bijhorende toelichting aangepast en aangevuld.

De Afdeling geeft aan een verzwaring te zien ten opzichte van jaren volgend op het jaar van de eerste aanvraag. Volgens de huidige wet is het overleggen van een inkomensverklaring in beginsel verplicht. In het voorstel krijgt de inspecteur de bevoegdheid (in plaats van een wettelijke verplichting) om belastingplichtigen om een inkomensverklaring te verzoeken. Met deze wijziging wordt het juist mogelijk gemaakt om af te zien van een inkomensverklaring indien het onredelijk blijkt. Voor opvolgende jaren waarin de belastingplichtige sindsdien onafgebroken is blijven voldoen aan de overige voorwaarden zal de Belastingdienst niet om een inkomensverklaring verzoeken. Ten aanzien van die situatie is geen sprake van een wijziging in het beleid, dan wel een verzwaring van de last.

De uitvoeringsprocessen bij de Belastingdienst zijn zo ingericht dat een Nederlandse modelinkomensverklaring automatisch kan worden in- en uitgelezen en worden verwerkt in de systemen, waarna de aangifte automatisch (opnieuw) kan worden gewogen op risico's met behulp van de gegevens van de inkomensverklaring. Een handmatige beoordeling is dan slechts noodzakelijk indien er niettemin nog steeds risico's worden geconstateerd op basis van de aangeleverde inkomensverklaring. In die gevallen waarin het verstrekken van een Nederlandse modelinkomensverklaring praktisch wel mogelijk blijft, zorgt de eis van die Nederlandse modelverklaring ervoor dat het toezicht doelmatig kan worden uitgevoerd met zo min mogelijk handmatige handelingen. Dit maakt het voorstel evenredig. Ook wordt het vrije verkeer van personen niet onevenredig beperkt door deze maatregel. Belastingplichtigen die voldoen aan de KBB-regeling kunnen behandeld worden als binnenlandse belastingplichtigen, waarbij hen enkel wordt verzocht aannemelijk te kunnen maken dat aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan. In de praktijk zal dit verzoek in veel gevallen achterwege worden gelaten op basis van dit wetsvoorstel. Enig toezicht op deze begunstigende regeling moet mogelijk

⁹⁴ Zie in dat kader ook onderdeel 3b van het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 6 december 2023, W06.23.00347/III.

blijven. Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU dat de belastingautoriteiten van een lidstaat van de belastingplichtige de bewijzen mogen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden voor een in de betrokken wettelijke regeling neergelegd belastingvoordeel (arrest van 4 oktober 2018, Commissie v. Franse Republiek, C-416/17, ECLI:EU:C:2018:811, punt 58 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie). Bovendien zijn er veel landen die juist goed kunnen werken met de Nederlandse modelinkomensverklaring, ondanks dat er steeds minder landen zijn die mee willen werken aan het verstrekken van een inkomensverklaring.

Voor het alternatief – het beoordelen van andere bewijsmiddelen als uitgangspunt nemen – is niet gekozen omdat dit zowel voor de belastingplichtige als de Belastingdienst belangrijke nadelen heeft. Voor de Belastingdienst is het beoordelen van deze bewijsmiddelen, die bijna altijd zijn opgesteld in een andere taal, zoals buitenlandse inkomensverklaringen of belastingaanslagen, in het geheel niet geautomatiseerd mogelijk. Dit zou aanzienlijke vertragingen opleveren in het vaststellen van de aanslag wanneer de belastingplichtige wel aan zijn bewijslast moet voldoen om aannemelijk te maken dat wordt voldaan aan de materiële eisen. Dit alternatief is vanuit een dienstverlenende gedachte van de Belastingdienst en gelet op het volume van aangiften waarin belastingplichten zichzelf als eerstejaars KBB aanmerken niet wenselijk, omdat er toch altijd enig toezicht zal moeten worden uitgeoefend op, met name, het voldoen aan de inkomenseis. De voorgestelde wetswijziging heeft geen uitvoeringsgevolgen in de zin van extra benodigde personele capaciteit. Het beoordelen van andere bewijsmiddelen als uitgangspunt zou zorgen voor negatieve uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst en risico's voor een tijdige vaststelling van de aanslag.

5. Portals ANBI-regeling

a. Voorgestelde maatregelen

Ten behoeve van het toezicht op en de transparantie van ANBI's worden twee maatregelen voorgesteld.

De eerste maatregel betreft het via elektronische weg laten plaatvinden van het inkomende en uitgaande berichtenverkeer tussen een ANBI en de Belastingdienst. Daartoe wordt een wettelijke grondslag voorgesteld op basis waarvan bij ministeriële regeling een portal kan worden aangewezen waar ANBI-gegevens digitaal aangeleverd en verwerkt worden. Dit is het zogenoemde portal-ANBI toezicht.⁹⁵ De tweede maatregel betreft het geven van een nadere invulling aan de publicatieverplichting van ANBI's.⁹⁶ Daartoe wordt een wettelijke grondslag voorgesteld op basis waarvan bij ministeriële regeling een portal kan worden aangewezen waar ANBI-publicatiegegevens in worden opgenomen. Dit is het zogenoemde portal-ANBI publicatieplicht.⁹⁷

⁹⁵ Volgens de toelichting dient deze portal voor het digitaliseren van de registratie van ANBI's, het systematisch verzamelen van gegevens over ANBI's en de communicatie met ANBI's in het kader van het verbeteren van het toezicht van de Belastingdienst. De portal-ANBI toezicht valt onder de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst. Memorie van toelichting, paragraaf 2.15.

⁹⁶ Artikel 5b, tiende lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen juncto artikel 1a, eerste lid, onderdeel j en zevende lid, van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

⁹⁷ De gepubliceerde gegevens zijn voor het algemene publiek toegankelijk. Een ANBI draagt zelf verantwoordelijkheid voor de in dit portal opgenomen gegevens. De Belastingdienst faciliteert het centrale digitale punt en stelt een standaardformulier beschikbaar waarmee de gegevens via elektronische weg kunnen worden aangeleverd. Memorie van toelichting, paragraaf 2.15.

Beide maatregelen zullen nader bij ministeriële regeling worden uitgewerkt, maar de toelichting geeft al wel enig inzicht in de beoogde uitwerking.

b. Niet in Nederland gevestigde ANBI's

De voorgestelde maatregelen gaan ook gelden voor niet in Nederland gevestigde ANBI's.⁹⁸ De toelichting besteedt geen aandacht aan de gevolgen van de beide portals voor deze categorie ANBI's en de eventuele Europeesrechtelijke aspecten die daarbij aan de orde kunnen zijn. De Afdeling onderkent dat de ontwikkeling van de portals nog gaande is en de vormgeving daarvan nog niet op alle punten vaststaat. De Afdeling hecht eraan er juist in deze ontwikkelfase op te wijzen dat gezien vanuit het EU-recht administratieve voorschriften zoals taaleisen⁹⁹ en toegangseisen¹⁰⁰ tot een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal kunnen leiden en om een rechtvaardiging kunnen vragen. De Afdeling adviseert aan deze aspecten in de toelichting aandacht te besteden en deze in een vroeg stadium van besluitvorming over de vormgeving van de portals te betrekken.

Het klopt dat de ontwikkeling van de twee verschillende ANBI-portals – de zogenoemde portal-ANBI toezicht en de zogenoemde portal-ANBI publicatieplicht – nog gaande is en de vormgeving daarvan nog niet op alle punten vaststaat. Niettemin vraagt de Afdeling de aandacht voor enkele EU-rechtelijke aspecten bij de ontwikkeling van deze portals, namelijk dat het niet voldoen aan de administratieve voorschriften zoals taaleisen¹⁰¹ en toegangseisen¹⁰² tot een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal kunnen leiden en om een rechtvaardiging kunnen vragen. Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor het onder de aandacht brengen van deze aspecten en zal deze aspecten in een vroeg stadium van besluitvorming over de vormgeving van de portals betrekken. Daarbij kan worden aangetekend dat de publicatieplicht thans ook voor in het buitenland gevestigde ANBI's geldt. In lijn met het advies van de Afdeling wordt de toelichting op dit punt aangevuld.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen

⁹⁸ In 2020 was aan ongeveer 500 niet in Nederland gevestigde instellingen de ANBI-status verleend. Kamerstukken II 2019/20, Handelingen nr. 2050, antwoord op vraag 24.

⁹⁹ Hierbij is ook aandacht voor de Friese taal nodig. Bestuursafpraak Friese taal en cultuur 2024–2028, Kamerstukken II 2023/24, 36 410 VII, nr. 107, blg-1137031.

¹⁰⁰ Zoals het toegestane inlogmiddel voor de portal.

¹⁰¹ Hierbij is ook aandacht voor de Friese taal nodig. Bestuursafpraak Friese taal en cultuur 2024–2028, Kamerstukken II 2023/24, 36 410 VII, nr. 107, blg-1137031.

¹⁰² Zoals het toegestane inlogmiddel voor de portal.